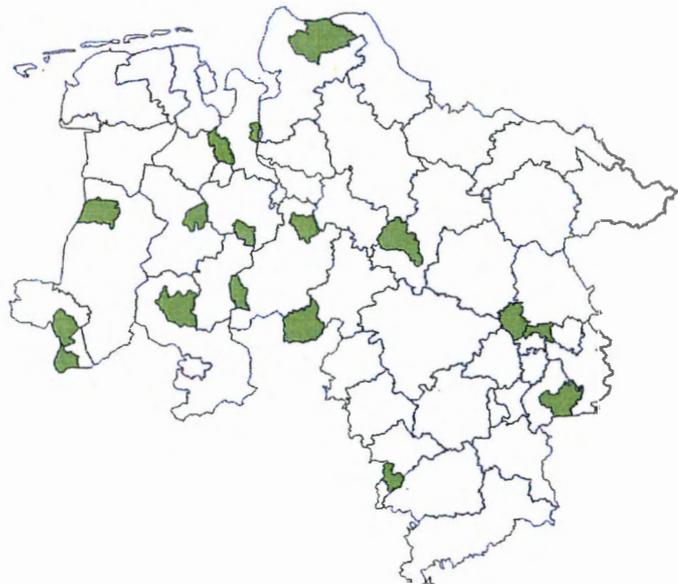


# Die Präsidentin des Niedersächsischen Landesrechnungshofs

- Überörtliche Kommunalprüfung -

Prüfungsmitteilung

## Organisation eigener Steuerangelegenheiten der Kommunen



Übersandt an

- Städte Bad Bentheim, Brake (Unterweser), Diepholz, Holzminden, Nordhorn, Syke, Walsrode und Wildeshausen
- Samtgemeinden Bersenbrück, Dörpen, Elm-Asse, Land Hadeln, Isenbüttel, Meinersen und Uchte
- Gemeinden Garrel und Rastede
- deren Kommunalaufsichtsbehörden
- Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport

Hildesheim, 25.08.2020

Az.: 10712/6.2-3/2019



**Niedersachsen**

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Prüfungsanlass und -durchführung .....</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsergebnisse.....</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>Tax Compliance Management System .....</b>	<b>9</b>
3.1	Begriffsbestimmungen .....	9
3.2	Inhalte und Elemente eines Tax Compliance Management Systems .....	10
3.3	Anreize zum Auf- und Ausbau eines Tax Compliance Management Systems .....	11
3.4	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – § 2b UStG .....	13
<b>4</b>	<b>Prüfungsergebnisse in den Kommunen.....</b>	<b>16</b>
4.1	Tax Compliance-Kultur.....	16
4.2	Tax Compliance-Ziele .....	20
4.3	Tax Compliance-Organisation .....	21
4.4	Tax Compliance-Risiken .....	31
4.5	Tax Compliance-Programm .....	34
4.6	Tax Compliance-Kommunikation.....	38
4.7	Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung .....	41
<b>5</b>	<b>Handlungsempfehlungen .....</b>	<b>45</b>
5.1	Bestandsaufnahme .....	47
5.2	Risikoanalyse und -bewertung .....	48
5.3	Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen.....	55
5.4	Dokumentation.....	57
5.5	Die Rolle der kommunalen Rechnungsprüfungsämter .....	59
<b>6</b>	<b>Stellungnahmen der Kommunen .....</b>	<b>60</b>

### Anlagenverzeichnis

- Anlage 1: Interviewbogen örtliche Erhebung**
- Anlage 2: Projektplan Umstellungsarbeiten § 2b UStG – Arbeitspakete**
- Anlage 3: Fragebogen zur Neuregelung des § 2b UStG**
- Anlage 4: Modul zur Bewertung der Risiken im Bereich Umsatzsteuer**
- Anlage 5: Pflichtangaben auf Rechnungen**
- Anlage 6: Beispiel für eine Arbeitsplatz- und Aufgabenbeschreibung**
- Anlage 7: Aufstellung Aufgaben eines Sachbearbeitungspostens im Bereich Steuern (Kommune als Steuerschuldner)**

### Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AO	Abgabenordnung
HVB	Hauptverwaltungsbeamtin/Hauptverwaltungsbeamter
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
ifV	Institut für Verwaltungswissenschaften gGmbH
MwStSystRL	Richtlinie EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
OE	Organisationseinheit
Steuer-IKS	Internes Kontrollsystem für den Bereich Steuern
TCMS	Tax Compliance Management System
UStG	Umsatzsteuergesetz
VL	Verwaltungsleitung

### Quellenhinweis

Die Karte des Deckblattes basiert auf den Geobasisdaten der Niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung aus dem Jahr 2019, ©  L.GLN.

## 1 Prüfungsanlass und -durchführung

Kommunen sind gesetzlich verpflichtet, vollständige und richtige Steuererklärungen abzugeben. Die Besteuerung kommunaler wirtschaftlicher Tätigkeiten ist ein komplexes Fachgebiet. Aufgrund der Komplexität kann es trotz größter Sorgfalt bei der Abgabe von Steuererklärungen und -anmeldungen zu Fehlern kommen. Dies betrifft sowohl ertragsteuerliche als auch umsatzsteuerliche Sachverhalte, die im Rahmen von Betriebsprüfungen durch Finanzämter aufgegriffen und beanstandet werden können.

Der Gesetzgeber hat mit dem Steueränderungsgesetz vom 02.11.2015<sup>1</sup> die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand reformiert. Die Einführung des § 2b UStG stellt die Kommunen vor neue Herausforderungen. Die deutlich erweiterten umsatzsteuerlichen Pflichten der Kommunen durch die Einführung des § 2b UStG erfordern es, die Erfüllung steuerlicher Pflichten noch stärker als bisher in den Vordergrund zu stellen.

Bei mangelnder steuerlicher Pflichterfüllung tragen die Hauptverwaltungsbeamtinnen und Hauptverwaltungsbeamten der Kommunen und ihre mit steuerlichen Tätigkeiten befassten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter persönliche straf- und haftungsrechtliche Risiken.

Das Bundesministerium für Finanzen hat mit der Änderung des Anwendungserlasses zu § 153 AO allen Steuerpflichtigen einen Anreiz zum Auf- und Ausbau eines innerbetrieblichen Kontrollsystems gegeben. Gemäß Ziffer 2.6 des Anwendungserlasses zu § 153 AO kann die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient, ggf. ein Indiz darstellen, welches gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit spricht.<sup>2</sup> Folglich kann ein erfolgreich eingeführtes Kontrollsystem bei steuerstrafrechtlichen Ermittlungen zugunsten der Kommunen und ihrer handelnden Personen gewertet werden. Wer ein solches System vorweisen kann, hat künftig bessere Exkulpationsmöglichkeiten im Hinblick auf die Vermeidung von Steuerstrafverfahren und Haftungsinanspruchnahmen.

<sup>1</sup> BGBl. 2015 Teil I Nr. 43 vom 05.11.2015, Artikel 12, S. 1843.

<sup>2</sup> Bundesministerium der Finanzen, Rundverfügung vom 23.05.2016, BStBl. Teil I S. 490.

Angemessene innerbetriebliche Kontrollsysteme zur Reduzierung steuerlicher Risiken werden regelmäßig als Tax Compliance Management Systeme (TCMS) oder Steuer-IKS bezeichnet.<sup>3,4</sup>

Vor diesem Hintergrund prüfte die überörtliche Kommunalprüfung die Organisation eigener Steuerangelegenheiten der Kommunen, um

- bereits bestehende innerbetriebliche steuerliche Kontrollsysteme zu identifizieren,
- Aufbau- und Ablauforganisationen kommunaler steuerlicher Aufgabenerledigung aufzunehmen und zu vergleichen und
- die Bewältigung der Systemumstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht in den Kommunen zu untersuchen.

Die Prüfung sollte bezogen auf die steuerliche Aufgabenerledigung der Kommunen Handlungsfelder aufdecken und good practice-Beispiele herausarbeiten, um im Idealfall die Kommunen für steuerliche Sachverhalte zu sensibilisieren und um Handlungsempfehlungen und Orientierungshilfen für die Einführung eines Tax Compliance Management Systems abzuleiten.

Kein Ziel der Prüfung war es, einzelne steuerliche Sachverhalte zu untersuchen.

Um eine Auswahl aus einer Zahl von Kommunen treffen zu können, die bereits ein Tax Compliance Management System implementiert haben oder ihre Umsätze bereits nach § 2b UStG versteuern, befragte die überörtliche Kommunalprüfung vor Prüfungsbeginn 113 niedersächsische Kommunen mit einer Einwohnerzahl zwischen 14.000 und 60.000. Von den 113 Kommunen waren 27 Kommunen selbstständige Gemeinden, 55 Einheitsgemeinden und 31 Samtgemeinden.

Von den 113 befragten Kommunen gaben 17 Kommunen (drei selbstständige Gemeinden, sieben Einheitsgemeinden und sieben Samtgemeinden) an, bereits mit der Implementierung eines innerbetrieblichen steuerlichen Kontrollsystems begonnen zu haben.

<sup>3</sup> Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Stand: 31.05.2017, S. 2; Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 1.; Bundessteuerberaterkammer, Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer IKS.

<sup>4</sup> Die überörtliche Kommunalprüfung verwendet im Folgenden die Begriffe Tax Compliance Management Systeme und Steuer-IKS synonym.

Von diesen 17 Kommunen erklärte eine Samtgemeinde, dass sie ihre Umsätze bereits nach neuem Umsatzsteuerrecht versteuert.

Die überörtliche Kommunalprüfung bezog alle 17 Kommunen in ihre Prüfung ein. Im Einzelnen waren dies

- die Städte Bad Bentheim, Brake (Unterweser), Diepholz, Holzminden, Nordhorn, Syke, Walsrode und Wildeshausen,
- die Samtgemeinden Bersenbrück, Dörpen, Elm-Asse, Land Hadeln, Isenbüttel, Meinersen und Uchte sowie
- die Gemeinden Garrel und Rastede.

Ihre örtlichen Erhebungen führte die überörtliche Kommunalprüfung mit Hilfe eines selbst entwickelten Fragenkatalogs und anhand eines Interviewbogens<sup>5</sup> durch. Der Fragenkatalog und der Interviewbogen wurden den 17 geprüften Kommunen vor Beginn der örtlichen Erhebungen zugesandt, damit diese sich auf die örtlichen Erhebungen vorbereiten konnten. Beides wurde während der örtlichen Erhebungen in Interviews und anhand von Akten und Dokumenten plausibilisiert und vertieft. Fragenkatalog und Interviewbogen enthielten konkrete Fragen zum Stand der Einführung eines Tax Compliance Management Systems und zur Systemumstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht.

Grundlage für die Erarbeitung des Katalogs und des Bogens bildeten der IDW Praxishinweis 1/2016 und der Leitfaden Tax Compliance in Kommunen des Deutschen Städtetages.<sup>6</sup>

Ihre örtlichen Erhebungen führte die überörtliche Kommunalprüfung im ersten Halbjahr 2019 durch. Ihre Prüfungsergebnisse hat die überörtliche Kommunalprüfung in dieser Prüfungsmitteilung zusammengefasst.

---

<sup>5</sup> Vgl. Anlage 1.

<sup>6</sup> Vgl. Fußnote 2.

## 2 Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsergebnisse

- Die geprüften Kommunen haben die Wichtigkeit der Einrichtung eines Steuer-IKS bzw. Tax Compliance Management Systems erkannt. Alle haben damit begonnen, entsprechende Organisationsstrukturen zu implementieren. Allerdings mangelte es häufig an einem strukturierten Herangehen und an der Dokumentation der einzelnen Maßnahmen.
- Die zuständigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den geprüften Kommunen schätzten die Unterstützung durch ihre Verwaltungsleitungen bei der Implementierung eines Steuer-IKS und bei der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht überwiegend als sehr gut ein. Nur zwei Kommunen gaben an, dass sie sich eine stärkere Unterstützung wünschten.
- Die Mehrzahl der geprüften Kommunen wünschte sich bei der Implementierung eines Steuer-IKS und der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht Hilfestellungen, zum Beispiel von ihren kommunalen Spitzenverbänden in Form von Musterdienstanweisungen, Checklisten, Projektplänen etc. Weiterhin waren die Kommunen sehr an einem interkommunalen Austausch zu diesen Themenkomplexen interessiert.
- Der Informationsfluss und die Schnittstellen zwischen den mit steuerlichen Sachverhalten befassten Organisationseinheiten waren häufig nicht ausreichend geregelt. Die Kämmererei – als „zentrales Nadelöhr“ – war hier nicht oder nicht in ausreichendem Umfang in den Ablauf eingebunden. Hier könnte durch eine Organisationsbeschreibung, zum Beispiel in Form einer „Dienstweisung für den Umgang mit steuerlichen Sachverhalten“, Abhilfe geschaffen werden.
- In den meisten Kommunen waren die Verantwortlichkeiten bzw. Zuständigkeiten für das Steuer-IKS bzw. für die steuerliche Aufgabenerledigung nicht konkret in Arbeitsplatzbeschreibungen festgelegt. Hier sollten Anpassungen erfolgen.
- Die Mehrzahl der Kommunen hatte ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter noch nicht ausreichend im Bereich der Implementierung eines Steuer-IKS bzw. des neuen Umsatzsteuerrechts geschult. Im Hinblick auf etwaige bußgeldrechtliche Sanktionen gegen die Hauptverwaltungsbeamtinnen bzw. -beamten sind

umfassende Schulungsmaßnahmen der mit steuerrechtlichen Sachverhalten befassten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie Informationsveranstaltungen zur Sensibilisierung für alle anderen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und deren Dokumentation anzuraten.

- Die Kommunikation von Steuerthemen auf der Ebene der Verwaltungsleitung und von dort in die Ebene der Organisationseinheiten hinein fand in rund der Hälfte der Kommunen bereits anlassbezogen statt. Mit Blick auf die wachsende Bedeutung von Steuerthemen sollte eine regelmäßige Kommunikation fester Bestandteil im Organisationsablauf der Kommunen werden.
- Die Mehrzahl der geprüften Kommunen hatte zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen damit begonnen, eine Analyse der Haushalte und Jahresrechnungen hinsichtlich umsatzsteuerlicher Aktivitäten (Einnahmeinventur) durchzuführen. Darauf aufbauend hatten einige Kommunen bereits eine umsatzsteuerliche Würdigung der Sachverhalte vorgenommen. Diese Bestandsanalyse des Ist-Zustandes sollte in allen Kommunen der erste Schritt sein, auf dem das weitere Vorgehen bei der Implementierung eines Steuer-IKS und die Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht basiert.
- Die Mehrzahl der geprüften Kommunen beabsichtigte, ein zentrales Vertragsregister einzurichten. Einige hatten schon damit begonnen, bestehende Verträge zu erfassen, zu bewerten und steuerrechtlich zu würdigen (Vertragsscreening). Alle Kommunen sollten die Aufarbeitung der Verträge in einer für sie angemessenen Form vornehmen. Bei Vertragsneuabschlüssen sollte künftig die steuerrechtliche Würdigung der zugrundeliegenden Sachverhalte bereits im Vorfeld ein zentrales Thema darstellen.

### 3 Tax Compliance Management System

#### 3.1 Begriffsbestimmungen

Unter Compliance sind die Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen und unternehmensinternen Richtlinien zu verstehen.

Unter einem Compliance Management System sind die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertreterinnen und Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen einer Kommune zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter, der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einer Kommune sowie gegebenenfalls etwaiger Dritter abzielen.

Ein Compliance Management System zielt darauf ab, festgelegte Regeln einzuhalten und wesentliche Regelverstöße zu verhindern. Es kann sich auch auf abgrenzbare Bereiche, wie Geschäftsbereiche, Prozesse (zum Beispiel Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen) oder Rechtsgebiete (zum Beispiel Steuerrecht) beziehen.

Ein Tax Compliance Management System ist ein abgegrenzter Teilbereich eines Compliance Management Systems, dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten ist.<sup>7</sup>



Abbildung 1: Tax Compliance als Teil der Compliance

<sup>7</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW Prüfungsstandard 980, S. 2.

### 3.2 Inhalte und Elemente eines Tax Compliance Management Systems

Inhalte und Elemente eines Tax Compliance Management Systems werden regelmäßig durch die Einstellung und Haltung sowie die tatsächliche Übung der handelnden Akteure repräsentiert.

So umfasst ein Tax Compliance Management System auch die Ebenen Verwaltungskultur und -leitbild sowie die Zielfestlegungen einer Kommune. Ein Tax Compliance Management System soll die praktische Umsetzung sicherstellen.<sup>8</sup>

In einem Tax Compliance Management System sind die Grundsätze und Maßnahmen einer Kommune zur Einhaltung der steuerlichen Regeln und Pflichten zusammengefasst und dokumentiert. Dadurch sollen Gesetzesverstöße bzw. Pflichtverletzungen im steuerlichen Kontext durch kommunale Organe und Beschäftigte sowie gegebenenfalls durch Dritte verhindert werden. Neben der Schutzfunktion für im Leitungs- und Steuerbereich Beschäftigte kann ein gut eingerichtetes Tax Compliance Management System darüber hinaus die wesentliche Basis für eine valide Steuerplanung und für effiziente Steuerungsmaßnahmen der kommunalen Betätigung bieten.

Das Bundesministerium der Finanzen hat im Rahmen seiner Änderung des Anwendungserlasses zu § 153 AO keine konkreten Regelungen zur Ausgestaltung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern vorgegeben. In seinem Leitfaden Tax Compliance in Kommunen nimmt der Deutsche Städtetag hierauf Bezug und misst dem IDW Praxishinweis 1/2016 die Bedeutung eines soliden theoretischen Fundaments für die Entwicklung eines Tax Compliance Management Systems im kommunalen Bereich bei.<sup>9</sup>

Auch in der Literatur wird der IDW Praxishinweis 1/2016 als der derzeit wohl praxisrelevanteste deutsche Standard im Hinblick auf die Prüfung und damit auch die Errichtung eines funktionierenden Tax Compliance Management Systems angesehen.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Bundesteuerberaterkammer, Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, Stand: 09.07.2018, Rz. 11.

<sup>9</sup> Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 4.

<sup>10</sup> Vgl. Petersen, Karl/Zwirner, Christian (Hrsg.), Handbuch Bilanzrecht; 2. Auflage, 2018, Rz. 46.

Der IDW Praxishinweis 1/2016 und der Leitfaden Tax Compliance in Kommunen des Deutschen Städtetages dienen deshalb neben dem Anwendungserlass zu § 153 AO als Ausgangspunkt für diese Prüfung.

Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 weist ein angemessenes Tax Compliance Management System folgende miteinander in Wechselwirkung stehende Grundelemente auf:

<b>Kultur</b>	Leitung wirkt überzeugend darauf hin, dass die Erfüllung steuerlicher Pflichten wichtig ist, Verstöße nicht geduldet und Zuwiderhandlungen sanktioniert werden.
<b>Ziele</b>	Leitung legt die Compliance-Ziele unter Beachtung von Zielkonsistenz, -verständlichkeit und -messbarkeit sowie abgestimmt auf die verfügbaren Ressourcen fest.
<b>Organisation</b>	Leitung regelt Rollen, Verantwortlichkeiten und Abläufe und stellt die für ein Tax Compliance Management System erforderlichen Ressourcen zur Verfügung.
<b>Risiken</b>	Ausgehend von Zielen ist eine systematische Risikoerkennung und -beurteilung durchzuführen, um Risiken Risikoklassen zuzuordnen.
<b>Programm</b>	Auf Basis der Risikobeurteilung werden präventive und detektive Maßnahmen eingeführt, die den Risiken entgegenwirken.
<b>Kommunikation</b>	Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter werden über Rollen, Verantwortlichkeiten und Abläufe informiert, um Aufgaben verstehen und erfüllen zu können.
<b>Überwachung/ Verbesserung</b>	Das Tax Compliance Management System wird überwacht, Regelverstöße werden aufgedeckt und gegebenenfalls sanktioniert, Maßnahmen werden ergriffen, um Mängel abzustellen.

Abbildung 2: Grundelemente eines Tax Compliance Management Systems

### 3.3 Anreize zum Auf- und Ausbau eines Tax Compliance Management Systems

Auch wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Implementierung eines Tax Compliance Management Systems besteht, sprechen finanzielle, steuerstraf- und bußgeldrechtliche sowie haftungsrechtliche Aspekte für die Implementierung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems.

Finanzielle Aspekte sind beispielsweise Säumniszuschläge (§ 240 AO), Nachforderungszinsen (§ 233a AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§§ 328 und 329 AO), Verzögerungsgelder (§ 146 Abs. 2b AO), Schätzung der

Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 1 und 2 AO) oder Zuschläge auf die festgesetzte Steuer (§ 162 AO).

Steuerstraf- und bußgeldrechtliche Aspekte sind beispielsweise Bußgelder (§ 26a Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG), Steuergefährdung (§ 379 Abs. 1 Nr. 1 AO), erweiterte Festsetzungsfristen (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO), Verbandsgeldbußen (§ 30 OWiG), Bußgelder infolge der Verletzung der Aufsichts- und Organisationspflicht (§ 130 OWiG), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) oder Strafzuschläge (§ 398a AO).

Haftungsrechtliche Aspekte sind beispielsweise Haftung des Vertreters (§ 69 AO) oder Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO).

Besondere Risiken bei mangelnder steuerlicher Pflichterfüllung treffen Hauptverwaltungsbeamte als gesetzliche Vertreter der Kommune:

- Hauptverwaltungsbeamte können für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung verantwortlich gemacht werden.<sup>11</sup> Es drohen bei leichtfertiger Steuerverkürzung Bußgelder nach § 378 AO. Bei nachgewiesener Steuerhinterziehung droht Strafverfolgung nach § 370 AO (Strafandrohung oder Geldstrafe).
- Hauptverwaltungsbeamte können als gesetzlicher Vertreter der Kommune nach § 69 AO in Verbindung mit § 34 AO bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten in Haftung genommen werden.
- Vorsätzliche oder fahrlässige Aufsichtspflichtverletzungen der Hauptverwaltungsbeamten können nach § 130 OWiG in Verbindung mit § 30 Abs. 1 und § 9 Abs. 2 OWiG mit einer Geldbuße geahndet werden. Geahndet wird dabei die fehlerhafte Organisation und Delegation der steuerlichen Erklärungspflichten innerhalb der Kommune. Neben der Geldbuße für die Hauptverwaltungsbeamten können auch die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kommune nach § 30 Abs. 1 OWiG Bußgelder für begangene Pflichtverletzungen auferlegt werden.<sup>12</sup>

Es wird deutlich: Verantwortlich im Sinne des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts für jeden begangenen steuerlichen Pflichtverstoß ist grundsätzlich die Hauptverwaltungsbeamtin oder der Hauptverwaltungsbeamte. Sie oder er muss

<sup>11</sup> § 86 NKomVG; §§ 34, 369, 370 und 371 AO; §§ 15, 25 StGB.

<sup>12</sup> Wehner, Florian, Die Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken durch Tax Compliance, Teil 1 B II 3 cc, Hamburg, 2017.

sich Fehler, wie verspätet abgegebene, falsche oder unvollständige Steuererklärungen und die mangel- oder fehlerhafte Auswahl von Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter selbst zurechnen lassen. Sie oder er kann diesen persönlichen Schuldvorwurf nur dann wirksam entkräften, wenn sie oder er detailliert nachweisen kann, dass zur Erledigung aller steuerlichen Angelegenheiten eine angemessen eingerichtete und funktionierende Steuerorganisation implementiert ist.<sup>13</sup>

### **3.4 Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – § 2b UStG**

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurde im Umsatzsteuergesetz der § 2 Abs. 3 aufgehoben und ein neuer § 2b eingeführt.<sup>14</sup> Damit wurde sowohl der Rechtsprechung als auch den Vorgaben des Artikel 13 MwStSystRL bezüglich der Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Rechnung getragen.

Künftig stellen Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die auf privatrechtlicher Grundlage basieren, grundsätzlich eine wirtschaftliche Betätigung dar. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen Betrieb gewerblicher Art handelt oder nicht. Es wird eine Umsatzsteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 UStG ausgelöst, sofern nicht besondere Steuerbefreiungsvorschriften infrage kommen.

Ferner werden auch Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts der Umsatzsteuer unterliegen, die sie im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt ausübt. Dies wird gemäß dem neu eingeführten § 2b UStG immer dann der Fall sein, wenn eine Nichtbesteuerung dieser Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Der Gesetzgeber übernahm nahezu wortgleich Artikel 13 Abs. 1 Sätze 1 und 2 MwStSystRL in § 2b Abs. 1 UStG.

---

<sup>13</sup> Ballwieser, Peter, Tax Compliance: Praxisbeispiel zur Erforderlichkeit einer angemessenen Organisation der eigenen Steuerangelegenheiten der Kommune (Teil 1), in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, Nr. 7, Juli 2017, S.145 ff.

<sup>14</sup> BGBl. 2015 Teil I Nr. 43 vom 05.11.2015, S. 1834.

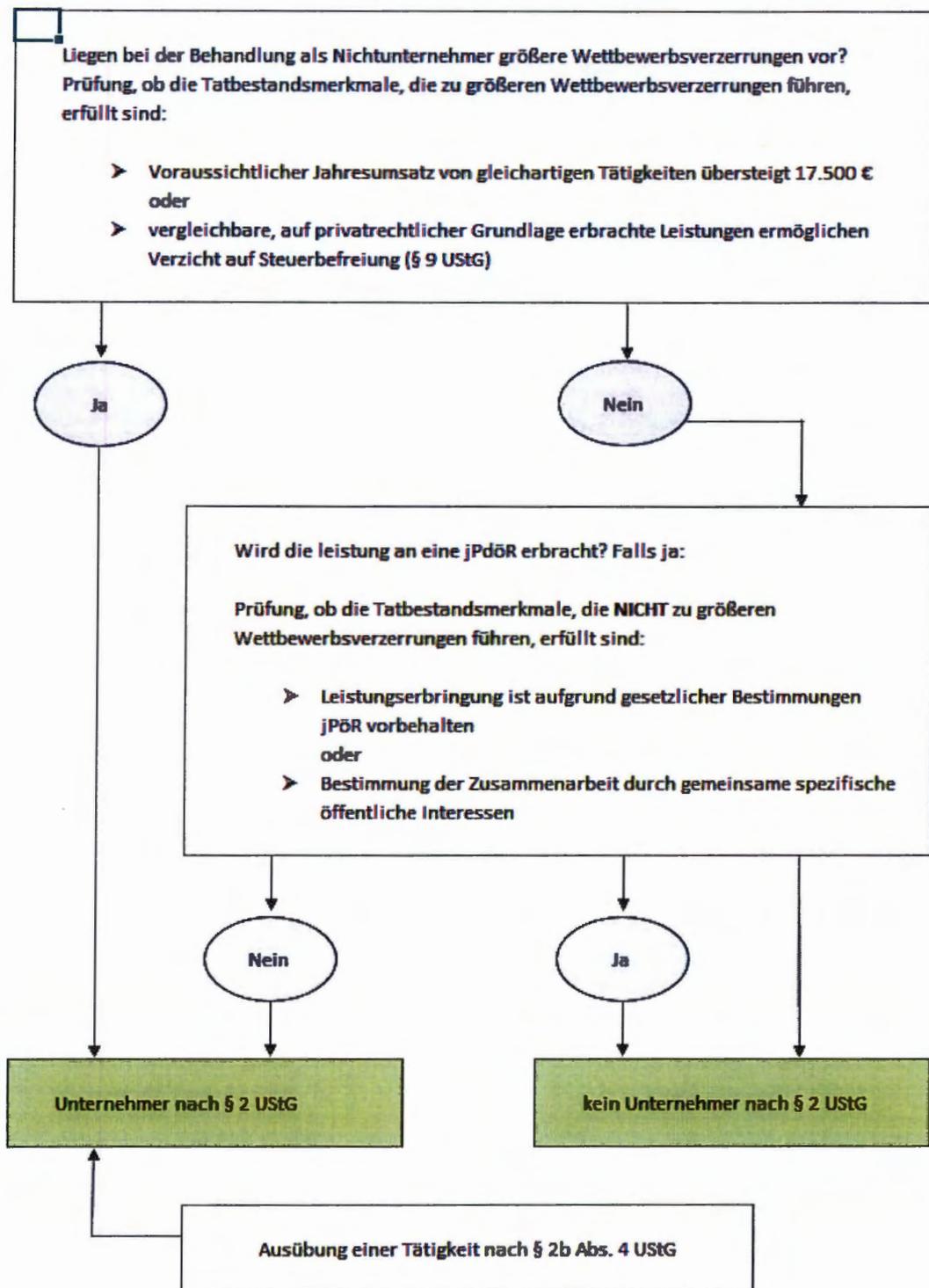


Abbildung 3: Schema zur Prüfung der Umsatzsteuerpflicht nach § 2b UStG

Die dargestellten Änderungen traten am 01.01.2017 in Kraft. Die Kommunen hatten nach § 27 Abs. 22 UStG die Option, von einer Übergangsregelung Gebrauch zu machen. Auf deren Grundlage konnten sie gegenüber ihrem Finanzamt erklären, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.<sup>15</sup>

Die erweiterten umsatzsteuerlichen Pflichten stellen die Kommunen künftig vor große Herausforderungen. Zugleich besteht in vielen Kommunen eine Verunsicherung hinsichtlich der zutreffenden Anwendung des § 2b UStG.

Mit Schreiben vom 30.10.2019 haben der Deutsche Städtetag, der Deutsche Landkreistag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund sowie der Verbund kommunaler Unternehmen e.V. rund 30 klärungsbedürftige Anwendungsfelder und begleitende Regelungsbedarfe an das Bundesministerium der Finanzen herangetragen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat den kommunalen Spitzenverbänden und dem Verbund kommunaler Unternehmen e.V. hierzu mitgeteilt, die Ergebnisse seiner Erörterungen zu diesen Anwendungsfeldern und Regelungsbedarfen, wie zum Beispiel mit Schreiben vom 29.11.2019 zu privatrechtlichen Entgelten bei Leistungen der öffentlichen Hand unter Anschluss- und Benutzungszwang geschehen, sukzessive mitzuteilen.

Zudem hat der Bundesrat angesichts der Verunsicherung der Kommunen und der zahlreichen ungeklärten Fragen zur Anwendung des § 2b UStG die Bundesregierung gebeten, in einer Gesetzesinitiative eine Verlängerung des Übergangszeitraums um zwei Jahre bis zum 31.12.2022 aufzunehmen.

Der Gesetzgeber hat im Wege des Corona-Steuerhilfegesetzes die Übergangsfrist des § 27 Abs. 22 UStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts zur Anwendung des § 2b UStG um weitere zwei Jahre bis zum 31.12.2022 verlängert.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 19.04.2016, BStBl. Teil I S. 481.

<sup>16</sup> Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19. Juni 2020, Bundesgesetzblatt 2020 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 19. Juni 2020, Artikel 1 Nr. 2 S. 1385.

## 4 Prüfungsergebnisse in den Kommunen

Im Folgenden werden die Ergebnisse der Prüfung Organisation eigener Steuerangelegenheiten der Kommunen dargestellt. Grundlage hierfür bilden die Auswertungen der Fragenkataloge und der Interviewbögen. Bei den nachstehenden Abbildungen handelt es sich jeweils um die bei den örtlichen Erhebungen gestellten Fragen aus dem Interviewbogen zum Auf- und Ausbau eines Tax Compliance Management Systems. Weiterhin werden Ergebnisse aus den Interviews in Textform dargestellt. Ein Muster des Interviewbogens ist als Anlage 1 beigefügt.

### 4.1 Tax Compliance-Kultur

<b>Kultur</b>	Leitung wirkt überzeugend darauf hin, dass die Erfüllung steuerlicher Pflichten wichtig ist, Verstöße nicht geduldet und Zuwiderhandlungen sanktioniert werden.
---------------	---

Das IDW hebt in seinem Praxishinweis 1/2016 hervor, dass eine Tax Compliance-Kultur die Grundlage für ein angemessenes und wirksames Tax Compliance Management System bilde und insbesondere durch die Grundeinstellungen und Verhaltensweisen der Verwaltungsleitung geprägt werde.

Die Tax Compliance-Kultur beeinflusse die Bedeutung, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kommune der Beachtung von steuerlichen Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten beimessen. Deren Bereitschaft zu regelkonformem Verhalten sei gegeben, wenn auf jeder Ebene der Kommune die Wahrnehmung vorherrsche, dass die Einhaltung der steuerlichen Regeln notwendig sei, Verstöße nicht geduldet und Zuwiderhandlungen unternehmensintern sanktioniert würden.

Die Grundeinstellungen und erwarteten Verhaltensweisen können zum Beispiel im Rahmen einer Steuerrichtlinie, einer Steuerstrategie, eines Leitbilds oder Verhaltenskodexes oder anderweitig kommuniziert und dokumentiert werden.<sup>17</sup>

Auch der Deutsche Städtetag misst in seinem Leitfaden der Tax Compliance-Kultur eine zentrale Bedeutung bei. Notwendig seien das klare Bekenntnis und eine unmissverständlich artikuliert und dokumentierte Forderung der Verwaltungslei-

<sup>17</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 6.

tung nach einer vorbildhaften steuerlichen Pflichterfüllung. Die gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter der Kommunen müssen zweifelsfrei zum Ausdruck bringen, dass die getroffene Entscheidung für ein Tax Compliance Management System gleichbedeutend mit einem umfassenden Kulturwandel hin zu einer gegenüber dem Finanzamt völligen Transparenz im steuerlichen Gebaren der Kommune sei.

Zentrale Themen und Maßnahmen, die kommunale Steuerpflichten betreffen, seien mit angemessener Regelmäßigkeit auf der Ebene der Verwaltungsleitung vorzustellen und zu erörtern. Um hier eine Kontinuität zu erreichen, könnten wichtige Anlässe im Steuererklärungsprozess verbindlich auf die Tagesordnung der Verwaltungsleitung gesetzt werden.

Der Deutsche Städtetag schlägt mit Blick auf das Dokumentationserfordernis vor, ein Tax Compliance-Leitbild in eine „Tax Compliance-Richtlinie der Kommune“ aufzunehmen.<sup>18</sup>

Auf Grundlage der vorgenannten Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages stellte die überörtliche Kommunalprüfung den 17 geprüften Kommunen folgende Fragen zum Themenbereich Tax Compliance-Kultur:

Hat der HVB/ die VL den Willen zur Erfüllung steuerlicher Anforderungen in einem Leitbild allen Beschäftigten gegenüber schriftlich zum Ausdruck gebracht?

2

Sind Steuerthemen Inhalt des internen Berichtswesens?

1

Gibt es regelmäßige Kommunikation von Steuerthemen auf der Ebene des HVB/ der VL?

7

Gibt es regelmäßige Kommunikation von Steuerthemen durch den HVB/ die VL in die OE hinein?

8

■ Ja

Nein

<sup>18</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 11 ff.

## Leitbild

Die geprüften Kommunen verfügten in überwiegender Mehrzahl nicht über ein Leitbild mit steuerlichen Inhalten. Die Stadt Nordhorn war zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen die einzige Kommune, deren Verwaltungsleitung in einem Leitbild seine Einstellung zur korrekten steuerlichen Pflichterfüllung zum Ausdruck gebracht hatte:

*„Die Stadt Nordhorn verfolgt das Ziel, steuerliche Pflichten einzuhalten und zu erfüllen. Ich bin als Bürgermeister dafür verantwortlich, dass der Umgang mit den verschiedenen Steuerarten in der Stadtverwaltung korrekt erfolgt. Dazu gehört auch, dass Steuererklärungen vollständig und richtig erstellt werden. Durch den vorliegenden Leitfaden sollen die steuerlichen Risiken der Stadt Nordhorn reduziert werden.“*

*Nicht nur die Fachabteilungen wie die Kämmerei berührt das Thema Steuern. In vielen Abteilungen fallen Aufgaben an, die das Steuerrecht betreffen und deren Ausführung oder Daten relevant für die Steuererklärung der Stadt sind. Aus diesem Grund bitte ich Sie, sich mit den folgenden Inhalten vertraut zu machen und sich an die Kämmerei zu wenden, wenn Sie die Vermutung haben, dass einzelne Punkte Ihrer täglichen Arbeit mit der Steuerpflicht der Stadt in Verbindung stehen könnten.“*

*Mir ist wichtig, dass wir als Stadt die Steuergesetze beachten und die Steuerpflichten erfüllen.“*

Der Rat der Gemeinde Rastede brachte den Willen zur steuerlichen Pflichterfüllung in einem Ratsbeschluss zum Ausdruck:

*„Der Rat stimmt dem Aufbau und dem dauerhaften Betrieb eines internen Kontrollsystems für Steuern unter dem Gesichtspunkt, die Einhaltung steuerlicher Pflichten in der Praxis der Gemeindeverwaltung angemessen und wirksam zu gewährleisten, grundsätzlich zu.“*

*Die Verwaltung wird beauftragt, ein auf die Bedürfnisse der Gemeinde Rastede zugeschnittenes internes Kontrollsystem für Steuern zu konzipieren, in die Praxis einzuführen und später dauerhaft zu betreuen.“*

Die Kommunen sahen häufig Schwierigkeiten darin, ihre nicht mit steuerlichen Angelegenheiten befassten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für das Erkennen steuerrelevanter Sachverhalte zu sensibilisieren. Auch mangle es an der Akzeptanz bei den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern für die Materie. Häufig stieß man auf nicht zu unterschätzende Widerstände, da die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter Veränderungen mit Zurückhaltung begegnen. Das sogenannte Changemanagement sei ein nicht zu unterschätzender Faktor.

Die für steuerliche Angelegenheiten zuständigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter hingegen schätzten die Unterstützung bei der Implementierung eines Tax Com-

pliance Management Systems und bei der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht durch die Verwaltungsleitungen überwiegend als sehr gut ein. Nur in zwei Kommunen gaben Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter an, dass sie sich eine stärkere Unterstützung wünschten.

### **Berichtswesen**

In das Berichtswesen der Kommunen hatten Steuerthemen noch keinen Eingang gefunden. Lediglich die Stadt Wildeshausen informierte im Rahmen des vorhandenen standardisierten Berichtswesens über steuerliche Sachverhalte.

### **Kommunikation**

Die Kommunikation von Steuerthemen auf Ebene der Verwaltungsleitung und von dort in die Ebene der Organisationseinheiten hinein fand in rund der Hälfte der Kommunen bereits anlassbezogen statt. Eine regelmäßige Kommunikation war jedoch noch nicht fester Bestandteil im Organisationsablauf der Kommunen.

Schwierigkeiten sahen die Kommunen in der Schnittstellenproblematik. Konkret werden Probleme gesehen, alle betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mitzunehmen und zu vernetzen. Auch die Beschaffung aller für eine steuerrechtliche Sachverhaltsermittlung notwendigen Informationen (zum Beispiel Vertragskataloge, Sachverhaltsermittlungen oder Datenbeschaffung) stelle die Kommunen vor große Herausforderungen.

Weiterhin wünschten sich die Kommunen einen interkommunalen Austausch vor allem hinsichtlich des neuen Umsatzsteuerrechts, aber auch bei der Implementierung eines Tax Compliance Management Systems. Einige Kommunen standen zum Thema Umstellung auf § 2b UStG und Implementierung eines Tax Compliance Management Systems bereits im interkommunalen Austausch. Andere Kommunen äußerten den Wunsch, diesen auszuweiten, damit auch sie partizipieren können.

Eine spezielle Problematik wurde bei den Samtgemeinden und ihren Mitgliedsgemeinden gesehen. Hier stelle sich vor allem die Frage der umsatzsteuerlichen Würdigung bei gegenseitiger Aufgabenübernahme. Weiterhin würden Informationen von den Mitgliedsgemeinden an die Samtgemeinde und umgekehrt häufig nicht weitergegeben, was eine korrekte Sachverhaltsermittlung und steuerrechtliche Würdigung erschwere.

## 4.2 Tax Compliance-Ziele

### Ziele

Leitung legt die Compliance-Ziele unter Beachtung von Zielkonsistenz, -verständlichkeit und -messbarkeit sowie abgestimmt auf die verfügbaren Ressourcen fest.

Das IDW hebt in seinem Praxishinweis 1/2016 hervor, dass bei der Festlegung der Tax Compliance-Ziele auf Konsistenz, Verständlichkeit und Praktikabilität und Messbarkeit zu achten sei. Festgelegte Ziele und verfügbare Ressourcen müssen in einem ausgewogenen Verhältnis stehen.<sup>19</sup> Es schlägt vor, die Tax Compliance-Ziele in einem Leitbild, einem Verhaltenskodex, einer Steuerrichtlinie oder in einem gesonderten Dokument zu dokumentieren.

Daran anknüpfend, um langwierige Zieldebatten und ausschweifende Zielkataloge zu vermeiden, schlägt der Deutsche Städtetag in seinem Leitfaden Tax Compliance in Kommunen beispielhaft folgende Oberziele vor:

- Tax Compliance als Leitungsthema verankern,
- Beschäftigte für Tax Compliance-Themen sensibilisieren,
- Risiken und Schäden infolge von Intransparenz und Organisationsversagen vermeiden; Sicherheit und Reputation mit Hilfe transparenter und klarer Organisationsstrukturen gewinnen,
- Haftungsrisiken für Beschäftigte reduzieren,
- Haushaltsbelastungen vermeiden.<sup>20</sup>

Dies vorausgeschickt, fragte die überörtliche Kommunalprüfung die Kommunen, ob ihre Leitung Tax Compliance-Ziele dokumentiert habe. Hatte die Leitung Tax Compliance-Ziele dokumentiert, fragte die überörtliche Kommunalprüfung ergänzend, wo die Ziele dokumentiert wurden.

Hat die Leitung die Compliance-Ziele dokumentiert?

1

16

Ja

Nein

<sup>19</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 6 ff.

<sup>20</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 13 ff.

Die Stadt Nordhorn war zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen die einzige Kommune, die in einem gesonderten Dokument unter der Überschrift „Leitfaden zum korrekten Umgang mit Steuern“ Tax Compliance-Ziele verschriftlicht hatte. In ihrem Leitfaden legte sie folgende Ziele fest:

*„Der korrekte Umgang mit Steuern ist zentrales Führungsthema. Daher werden die Führungskräfte sensibilisiert und informiert. Im Schnitt zweimal im Jahr soll durch die Kämmerei anlassbezogen über steuerlich relevante Themen informiert werden. So sollen auch die einzelnen Mitarbeiter/-innen sensibilisiert werden, indem die Führungskräfte die für sie relevanten Punkte weitergeben. Steuerrelevante Themen werden durch diese Sensibilisierung schneller erkannt und Mitarbeiter/-innen nehmen Kontakt zur Kämmerei auf, wenn sie auf mögliche steuerliche Probleme oder Fragen stoßen, um zu vermeiden, dass Anlässe zu Steuerstrafverfahren entstehen.“*

Mit Ausnahme des Ziels „Haushaltsbelastungen vermeiden“ sprach die Stadt Nordhorn mit ihren Festlegungen direkt oder indirekt alle im Leitfaden des Deutschen Städtetages genannten Ziele an. Mit ihrer Festlegung, dass die Kämmerei durchschnittlich zweimal im Jahr anlassbezogen über steuerliche Themen informieren soll, machte sie ein Ziel auch messbar.

Die übrigen Kommunen hatten sich zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen mit Tax Compliance-Zielen noch nicht oder erst in Ansätzen beschäftigt. In Dokumenten, wie in allgemeinen Dienst- oder Geschäftsanweisungen, fanden sich einzelne Tax Compliance-Ziele, wie beispielsweise das Ziel, mit der Einführung digitaler und medienbruchfreier Rechnungsworkflows Geschäftsabläufe effizienter und transparenter zu gestalten.

### 4.3 Tax Compliance-Organisation

Organisation	Leitung regelt Rollen, Verantwortlichkeiten und Abläufe und stellt die für ein Tax Compliance Management System erforderlichen Ressourcen zur Verfügung.
--------------	--

Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 soll die Leitung die Rollen und Verantwortlichkeiten für die Aufgabenerledigung und die Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten als integralen Bestandteil der Betriebsorganisation regeln. Sie soll ferner die unter Berücksichtigung der Verhältnisse der Gesamtorganisation des Betriebs die für ein Tax Compliance Management System notwendigen finanziellen und personellen Ressourcen zur Verfügung stellen.

Die Aufgabenverteilung müsse sich in nachvollziehbarer Weise auf Delegationsentscheidungen bis hin zur Verwaltungsleitung zurückführen lassen. Die Durchsetzung der Entscheidungen müsse durch angemessene Weisungsstrukturen sichergestellt werden. Schnittstellen zwischen Stellen, die in die Erfüllung steuerlicher Pflichten der Kommune einbezogen und/oder Teil der steuerrelevanten Informationskette sind, seien klar und eindeutig zu definieren. Verantwortlichkeiten hierfür seien eindeutig zuzuweisen.

Die Tax Compliance-Organisation könne beispielsweise in einer Steuerrichtlinie oder in einem Organisationshandbuch dargestellt werden<sup>21</sup>

Der Deutsche Städtetag widmet sich in seinem Leitfaden sehr ausführlich dem Bereich der Tax Compliance-Organisation. Ein unverzichtbares Element sei danach eine klare Organisationsrichtlinie, die den steuerlich relevanten Informationsfluss in der Verwaltung sowie die Verteilung der damit im Zusammenhang stehenden Verantwortlichkeiten innerhalb der Kommune und ihrer Untergliederungen regelt.

Im Einzelnen solle der zu schaffende „Tax Compliance-Organisationsplan“ insbesondere folgende kritische Punkte regeln:

- Verteilung von Verantwortlichkeiten,
- Verteilung von Zuständigkeiten,
- Schnittstellenorganisation,
- Vertretungsregelungen.

Neben dem zentralen Steuerfachdienst seien in den einzelnen dezentralen Fachbereichen der Kommune auch „Tax Compliance-Beauftragte“ als Bindeglied zwischen zentralem Steuerfachdienst und dezentralen Fachbereichen einzurichten.

Ergänzend dazu seien Risikomanagement-Beauftragte einzurichten, die vor allem Aufgaben im Rahmen der Tax Compliance-Überwachung übernehmen. Es sei hierbei auf die funktionale Trennung beider Bereiche zu achten, wenngleich naturgemäß beide Tätigkeiten systematisch ineinandergreifen würden.

---

<sup>21</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 7.

Steuerliche Risiken ließen sich auch reduzieren, wenn neue und insbesondere neuartige Projekte der Kommunen bereits in einem frühen Stadium unter steuerlichen Aspekten analysiert würden. Deshalb sei eine „Tax Compliance-Richtlinie zur Einbindung des Steuerfachdienstes in (ausgewählte) Entscheidungsprozesse“ zu erstellen, um die rechtzeitige und allumfassende Einbindung des Steuerfachdienstes in die Prüfung einzelner steuerlich relevanter Sachverhalte zu gewährleisten.

Perspektivisch seien unter organisatorischen Gesichtspunkten auch weitergehende Prozessanalysen unter Einbezug der Buchhaltung als Datenlieferanten erforderlich. Ansatzpunkte würden hier insbesondere die Grundsatzfragen zentraler oder dezentraler Buchführung sowie die an Buchhalterinnen und Buchhalter zu stellenden Qualifikationsanforderungen bilden.<sup>22</sup>

Auf Grundlage der Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages zum Grundelement Tax Compliance-Organisation hat die überörtliche Kommunalprüfung bei den örtlichen Erhebungen folgende Fragen zu den Schwerpunktbereichen Verantwortlichkeiten, Ablauforganisation und Ressourcen gestellt:

### Verantwortlichkeiten

Hat der HVB/ die VL die für die Einhaltung steuerlicher Pflichten verantwortlichen Personen konkret benannt?

6

Gibt es einen Compliance-Verantwortlichen in der Kommune ?

4

Gibt es einen speziell für die steuerliche Aufgabenerledigung zuständigen Tax Compliance-Verantwortlichen in der Kommune?

7

■ Ja

■ Nein

Gut ein Drittel der Kommunen hatte einer konkreten Person die Verantwortlichkeit für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten übertragen. Diese war in der Regel eine Mitarbeiterin oder ein Mitarbeiter des Fachbereichs Finanzen oder der Kämmerei. In vier Kommunen war die Hauptverwaltungsbeamtin oder der Hauptverwaltungsbeamte dafür verantwortlich. Jedoch soll in diesen vier Kommunen

<sup>22</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 17 ff.

künftig die Federführung auf den Fachbereich Finanzen übergehen. Eine Kommune traf keine speziellen Regelungen, da sich nach Auffassung der Kommune, die Verantwortung aus den rechtlichen Vorgaben zum gesetzmäßigen Verhalten ergäbe.

Sieben Kommunen hatten bereits einen Tax Compliance-Verantwortlichen benannt.

Eine Kommune hatte in einer „Arbeitsplatzbeschreibung der Abteilung Kämmeriamt“ konkret das Aufgabenspektrum der Verantwortlichen für Steuern bzw. für Tax Compliance dokumentiert. Diese Arbeitsplatzbeschreibungen sind der Prüfungsmitteilung als Anlage 6 beigelegt.

### Ablauforganisation

Ist die Steuerabteilung (Kommune als Steuerschuldner) direkt in der Kämmererei angesiedelt?

17

Hat der HVB/ die VL die Aufgabenverteilung für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten konkret dokumentiert?

1

Hat der HVB/ die VL konkrete Weisungsstrukturen dokumentiert?

3

Hat der HVB/ die VL die Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten konkret geregelt?

2

Hat der HVB/ die VL Schnittstellen zwischen den einzelnen OE zur Wahrung der steuerrelevanten Informationskette definiert?

1

Wurden Schnittstellen zwischen den OE und dem HVB/ der VL zur Wahrung der steuerrelevanten Informationskette definiert?

1

Wurden Schnittstellen zwischen den OE und der Steuerabteilung/ Kämmererei zur Wahrung der steuerrelevanten Informationskette definiert?

1

Wurden Schnittstellen zwischen dem HVB/ der VL und der Steuerabteilung/ Kämmererei zur Wahrung der steuerrelevanten Informationskette definiert?

1

Ja

Nein

Alle Kommunen siedelten die steuerliche Aufgabenerledigung, bei der die Kommune Steuerschuldner ist, direkt in der Kämmerei an.

Die Kommunen hatten Weisungsstrukturen und Ablauforganisation zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte noch nicht ausreichend geregelt und dokumentiert. Schnittstellen zum Informationsaustausch zwischen den einzelnen Organisationseinheiten sowie zwischen den Organisationseinheiten und der Kämmerei – als verantwortliche Stelle für die steuerrechtliche Würdigung – wurden in den meisten Fällen nicht ausreichend definiert und dokumentiert. Die Organisationseinheiten wurden häufig nur anlassbezogen in die Informationskette zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte einbezogen. Andersherum war häufig nicht sichergestellt, dass die Kämmerei alle relevanten Belege und Verträge zur Einsicht erhielt. Somit war eine lückenlose steuerrechtliche Würdigung der wirtschaftlichen Vorgänge in den meisten Kommunen noch nicht gewährleistet. Hier besteht Verbesserungsbedarf, um dies künftig besser gewährleisten zu können.

In den meisten Kommunen wurden Ausgangsrechnungen in den einzelnen Fachbereichen geschrieben. Wenn überhaupt, erhielt bzw. erhält nach derzeitigem Stand die Kämmerei die Ausgangsrechnungen erst dann zur steuerlichen Würdigung, wenn die Rechnungen bereits geschrieben und abgesandt waren. Dies birgt die Gefahr, dass künftig nicht sichergestellt sein könnte, dass dort eine fachgerechte umsatzsteuerrechtliche Würdigung erfolgt. Hieraus resultierende Fehlerkorrekturen verursachen gegebenenfalls einen erheblichen Aufwand, wie Stornierung der fehlerhaften Rechnung, Erstellung und Zusendung einer neuen, berichtigten Rechnung. Um dem vorzubeugen, hatten zwei Kommunen nach eigenen Angaben bereits entsprechende Organisationsstrukturen geschaffen. Auch bei Vertragsgestaltungen wurde bisher in den Kommunen die steuerrechtliche Würdigung im Vorfeld des Vertragsabschlusses nicht oder nicht im ausreichenden Maße in Erwägung gezogen.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Vgl. Abschnitt 5.2 Exkurs: Umgang mit Rechnungen.

Die Stadt Holzminden hatte den Prozess der Rechnungsvorgänge wie folgt organisiert und dokumentiert:

*„zentrale Bearbeitung der Rechnungsvorgänge, besonders:*

1. *vor Bearbeitung im Fachamt: (Summe = 20 %)*
  - *Sichtprüfung aller eingehenden Rechnungen auf richtigen Adressaten (5 %)*
  - *Pflege und Betreuung des Postfaches für digitale Rechnungen (5 %)*
  - *scannen der Rechnungen bzw. Aufbereitung digitaler Rechnungen - sofern im Fachamt noch nicht geschehen (5 %)*
- *ggf. Zwischenlagerung der gescannten Rechnungen/Belege und/oder Weiterleitung der Rechnungen/Belege an die Fachämter (elektronisch oder in Papierform) (5 %)*
2. *nach Bearbeitung (Vorkontierung) im Fachamt: (Summe = 55 %)*
  - *Überprüfung der Belege/Vorgänge/Dateien auf Vollständigkeit, Richtigkeit der Kontierung, Fälligkeiten, Richtigkeit der sonstigen Angaben, KLR, Unterschriften, Mittelbereitstellung, Gewährleistung der periodengerechten Zuordnung in der Ergebnisrechnung, Rückstellungen, ggf. Beachtung bzw. Initiierung von Verfahren wie: über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, Berücksichtigung von möglichen Abzügen wie Skonto etc., Buchung der Geschäftsvorfälle im jeweils aktuellen Finanzbuchhaltungs-Programm; buchhalterische Verarbeitung von Ausgangsrechnungen (35 %)*
  - *Entscheidung über Datenübergabe an die Anlagenbuchhaltung und die KLR (5 %)*
  - *Klärung von grundlegenden Dingen mit 200 (5 %)*
  - *ggf. Überwachung des weiteren Workflows (5 %)*
  - *Zurückweisung nicht ordnungsgemäßer Anweisungen an das Fachamt; ggf. Sachaufklärung (5 %)*
3. *allgemeine Arbeiten: (Summe = 25 %)*
  - *Stammdatenpflege im System (Erfassung, Änderung, Sperrung/Freigabe, Prüfung), hier besonders die Adressverwaltung (5 %)*
  - *Buchung von Mittelreservierungen (Aufträge etc.) einschl. Prüfung auf Richtigkeit der Kontierung (10 %)*
  - *zum Jahresabschluss Zusammenstellung der offenen Posten zur Saldenabstimmungen der Produktverantwortlichen (5 %)*
  - *Unterstützung bei der Erstellung des Jahresabschlusses (Bsp. debitorische Kreditoren und kreditorische Debitoren) (5 %)*

*Hinweise:*

*Ziel sollte es sein, dass jeder Vorgang (nach Eingang in der ZB, also vor - bzw. nach Bearbeitung im Fachamt) immer innerhalb von maximal 2 Tagen in der ZB abgeschlossen ist!“*

Viele Kommunen gaben an, das Instrument einer klassischen Dienstanweisung für sinnvoll zu erachten, um den Rahmen zur Dokumentation für die verpflichtende Einhaltung und die vollständige und zeitgerechte Erfüllung der steuerlichen Pflichten zukünftig gewährleisten zu können.

Zehn der 17 geprüften Kommunen hatten ihre Buchführung zentralisiert. Sieben Kommunen, davon fünf Samtgemeinden, hatten ihre Buchführung dezentral organisiert. Eine Samtgemeinde versteuert bereits nach dem neuen Umsatzsteuer-

recht und hatte in diesem Zusammenhang von dezentraler auf zentrale Buchführung umgestellt. Ihr Ziel war es, alle steuerrechtlich relevanten Sachverhalte zu erkennen und durch steuerrechtlich geschultes Personal beurteilen zu können. In den örtlichen Erhebungen kam zum Ausdruck, dass ein Teil der Kommunen – vorrangig Samtgemeinden – auch zukünftig ihre Buchführung dezentral weiterführen wollen. Hierbei wurde die Herausforderung gesehen, dass eine dezentrale Buchführung zur Folge habe, dass viele Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Prozessablauf involviert seien. Dies erfordere einen optimalen Informationsfluss sowie die Identifikation und Schulung der involvierten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.

#### ***Exkurs: Zentrales oder dezentrales Anordnungswesen***

*Damit die Kommune der Komplexität des § 2b UStG gerecht werden kann, sind Weisungsbefugnisse, technische Zugriffsmöglichkeiten und umfassende verlässliche Informationen für die Entscheidungsträger notwendig. Bei zentral organisiertem Anordnungswesen erfolgt die umsatzsteuerrechtliche Würdigung von Sachverhalten in der Regel durch das „zentrale Nadelöhr“ Kämmererei. Dies setzt voraus, dass alle Belege und Verträge diese Organisationseinheit durchlaufen. Vorteil eines zentralen Anordnungswesens ist, dass weniger Personal mit der konkreten steuerrechtlichen Würdigung befasst ist und es damit weniger Schnittstellenverluste gibt. Mit zunehmender Größe der Kommune wird es immer schwieriger werden, dass die zentrale Organisationseinheit Kämmererei fortlaufend sämtliche Informationen empfängt, würdigt und zur Buchung freigibt, was bei kleinen, damit überschaubaren Kommunen noch zentral möglich erscheint. Bei einem dezentralen Anordnungswesen müssen bereits auf der operativen Ebene ein Mindestmaß an steuerlichem Sachverstand und ein Informationsnetzwerk für steuerliche Fragen durch die gesamte Verwaltung vorhanden sein. Dies hat zur Folge, dass erheblich mehr Personal in die Informationskette einzubeziehen und zu schulen ist.*

#### ***Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt zu prüfen,***

- ob die Größe und die Organisationsstrukturen der einzelnen Kommune ein zentrales Anordnungswesen ermöglichen und
- ob eine eindeutige Aufgabenverteilung, die in nachvollziehbarer Weise die Delegation bis hin zur Verwaltungsleitung erkennen lässt, auf steuerrechtlich geschultes Personal vorgenommen werden kann.

## Ressourcen im Bereich Personal

Wurden Schulungen für die mit steuerlichen Themen befassten Mitarbeiter durchgeführt?

15

Wurden steuerlich qualifizierte Mitarbeiter wegen der Einführung eines TCMS neu eingestellt?

3

Wurden steuerlich qualifizierte Mitarbeiter wegen der Umstellung auf § 2b UStG neu eingestellt?

6

■ Ja

■ Nein

Die Kommunen gaben an, dass die Erfahrungen und Kenntnisse speziell für die Anwendung des § 2b UStG unzureichend seien. Die meisten Kommunen hatten deshalb damit begonnen, ihr mit steuerlichen Themen befasstes Personal zu schulen. Umfang und Intensität dieser Schulungen waren sehr unterschiedlich und reichten von der Teilnahme der Verwaltungsleitung an einer Infoveranstaltung zum Thema Tax Compliance Management Systeme bis hin zur Teilnahme aller mit steuerlichen Sachverhalten befassten Mitarbeiter an konkreten Fortbildungsveranstaltungen zu den Themen § 2b UStG und Tax Compliance Management Systeme.

Sechs Kommunen hatten den Personalbedarf für die Implementierung eines Tax Compliance Management Systems und die Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht ermittelt und neues Personal mit einem Stellenanteil zwischen 0,5 bis 1,0 Vollzeitstellen eingestellt. Eine Kommune hatte im Rahmen einer Fusion eine Vollzeitstelle aufgestockt. Zwei Kommunen planen 0,5 bzw. 1,0 Vollzeitstellen neu zu schaffen. Eine Kommune plant, künftig bei Neubesetzungen steuerlich qualifiziertes Personal einzustellen.

Die Kommunen sahen allerdings auch diverse Schwierigkeiten im Bereich Personalressourcen, wie

- kosten- und zeitintensive Thematik, insbesondere spezielle zusätzliche Fortbildungen und häufig Unterstützung durch externe Beratung notwendig,
- Zeit- und Personalmangel (bisher wurde die Aufgabe nur am Rande bewältigt; schwierig, fachlich qualifiziertes Personal zu finden),
- Umfang der notwendigen Stellenanteile derzeit nicht abschätzbar,
- zusätzliche Belastung zum eigentlichen Tagesgeschäft bzw. Vorrangigkeit des Tagesgeschäfts,

- Komplexität der Materie macht eine Umsetzung für kleine und mittlere Kommunen schwierig; es besteht die Gefahr, sich zu verzetteln,
- Kommunen fühlen sich „alleine gelassen“; sie wünschen sich mehr Hilfestellungen von außen, insbesondere von den kommunalen Spitzenverbänden und den Finanzbehörden in Form von Musterdienstanweisungen, Checklisten, Projektplänen etc.

### Ressourcen im Bereich IT

Wurden Anpassungen im IT-Bereich für die Erledigung steuerlicher Aufgaben durchgeführt?



■ Ja    □ Nein

### Ressourcen im Bereich Expertenwissen

Wird Expertenwissen von Dritten für die Erledigung steuerlicher Aufgaben in Anspruch genommen (steuerliche Beratung)?



■ Ja    □ Nein

Zwölf Kommunen ließen sich durch externe Dritte hinsichtlich der Systemumstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht steuerlich beraten. Je nach eigenen Fachkenntnissen in den jeweiligen Kommunen erfolgte diese Beratung mehr oder weniger umfangreich. Bei den meisten war dies eine punktuelle Beratung bei der Bestands- und Vertragsanalyse.<sup>24</sup> Sieben dieser zwölf Kommunen ließen sich zusätzlich auch hinsichtlich der Implementierung eines Tax Compliance Management Systems beraten. Nur wenige Kommunen nahmen eine steuerliche Beratung für die laufende Buchführung in Anspruch.

### Ressourcen im Bereich Haushaltsmittel

15 Kommunen hatten nicht konkret ermittelt, welche zusätzlichen Haushaltsmittel notwendig sind, um ein Tax Compliance Management System einzuführen bzw. die Umstellungsarbeiten auf das neue Umsatzsteuerrecht zu bewerkstelligen. Sie bildeten keine speziellen Haushaltsansätze, sondern finanzierten beispielsweise die Kosten für neues Personal, Steuerberatung, Schulungen und Fortbildungen

<sup>24</sup> Vgl. Abschnitt 5.1 Bestandsaufnahme.

sowie Informationstechnologie im Rahmen der Gesamtdeckung. Die zur Verfügung gestellten Mittel bewegten sich in den einzelnen Kommunen zwischen 5.000 € und 120.000 €.

Kosten für Schulungen und Fortbildungen wurden teilweise auch aus dem laufenden Fortbildungsbudget finanziert.

Eine Kommune bildete einen konkreten Haushaltsansatz über 90.000 € für die Anschaffung neuer Software einschließlich Schulungen, Datenmigration, E-Rechnungs-Workflow sowie über 20.000 € für Steuerberatung. In dieser Kommune sind auch weitere Ansätze für die Folgejahre geplant. Eine weitere Kommune gab an, für die Umsetzung des § 2b UStG und die Implementierung eines Tax Compliance Management Systems mit zusätzlichen Haushaltsmitteln von 300.000 bis 400.000 € zu planen.

### **Ressourcen Bestandsaufnahme Ist-Zustand**

In neun Kommunen war bereits eine Analyse der Haushalte oder Jahresrechnungen hinsichtlich umsatzsteuerlich relevanter Vorgänge (Einnahmeninventur) durchgeführt worden. Sechs Kommunen erklärten, dass sie aktuell gerade dabei seien, und eine Kommune gab an, dies bisher nur oberflächlich analysiert zu haben.

Die Stadt Wildeshausen hatte dazu einen „Fragebogen zur Neuregelung des § 2b UStG“ entwickelt, der eine strukturierte Abfrage von künftig eventuell umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalten in den einzelnen Fachbereichen ermöglicht.<sup>25</sup>

14 Kommunen hatten begonnen, eine Analyse sämtlicher Verträge und Leistungsbeziehungen hinsichtlich künftiger umsatzsteuerlicher Anforderungen (Vertragsinventur) durchzuführen. Diese Kommunen sind dabei, ein zentrales Vertragsregister bzw. -management aufzubauen. Zwei Kommunen haben bisher aufgrund von Zeit- bzw. Personalmangel und der Auffassung, dass Aufwand und Nutzen nicht in einem angemessenen Verhältnis stünden, auf eine Analyse verzichtet.

---

<sup>25</sup> Vgl. Anlage 3.

16 Kommunen hatten bereits anlassbezogen Analysen bei geplanten Investitionen im Hinblick auf potenzielle Vorsteuerabzüge durchgeführt. Sie gaben größtenteils an, diese Problematik bereits aufgrund ihrer Betriebe gewerblicher Art zu kennen. Nur eine Kommune hatte dazu noch keine Überlegungen angestellt. Zwei Mitgliedsgemeinden einer Samtgemeinde ziehen in Erwägung, die Option rückwirkend zum 01.01.2019 zurückzunehmen, weil Investitionen anstünden, die aller Voraussicht nach bei Anwendung des § 2b UStG einen Vorsteuerabzug ermöglichen.

#### 4.4 Tax Compliance-Risiken

##### Risiken

Ausgehend von Zielen ist eine systematische Risikoerkennung und -beurteilung durchzuführen, um Risiken Risikoklassen zuzuordnen.

Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 soll in der Betriebsorganisation eine angemessene systematische Risikoerkennung und -beurteilung durchgeführt werden. Risiken seien hierbei ausgehend von den Tax Compliance-Zielen zu identifizieren und in Risikoklassen einzuordnen. Möglichst sollten dabei die Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Folgen berücksichtigt werden.

Tax Compliance-Risiken seien beispielsweise bezogen auf die jeweilige Steuerart und die damit verbundenen Prozesse festzustellen und schriftlich festzuhalten.<sup>26</sup>

Der Deutsche Städtetag benennt in seinem Leitfaden typische Risikofelder im steuerlichen Bereich. Wie in der Privatwirtschaft üblich, sollte zunächst nach Steuerarten strukturiert werden. Für die einzelnen Prozessschritte seien dann die jeweiligen Fehlerrisiken zu identifizieren sowie deren Art und Gewichtung näher zu konkretisieren. Es sei also zu bestimmen, in welcher Art und in welchem Ausmaß eine Verfehlung der Tax Compliance-Ziele drohen könnte.

<sup>26</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 8.

Typische Anlässe mit erhöhtem steuerlichem Risiko seien zum Beispiel:

- Investitionsprojekte (insbesondere in Fällen mit Bautätigkeit),
- organisatorische Veränderungen, wie:
  - Rechtsformwechsel und Ausgliederungen,
  - Personalgestellungen oder
  - Übertragungen von Betriebsvermögen,
- Neuabschlüsse oder Änderungen von Verträgen und Satzungen, gegebenenfalls differenziert nach weiteren räumlichen, sachlichen, zeitlichen oder personellen Fallgruppen wie:
  - grenzüberschreitende Erwerbsvorgänge,
  - Zuschussbescheide und -verträge,
  - Primär- oder Sekundärprozesse,
  - Sponsoring-Vereinbarungen,
  - Verträge mit Künstlern oder
  - Kooperationsverträge.

Eine solche anlassbezogene Darstellung der Risikostruktur erleichtere die Ableitung praxisgerechter Präventionsmaßnahmen. Praxisgerecht seien Maßnahmen vor allem dann, wenn sie auch steuerlich nicht versierte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erreichen würden.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 14 ff.

Auf Grundlage der vorgenannten Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages hat die überörtliche Kommunalprüfung bei den örtlichen Erhebungen folgende Fragen zu dem Themenbereich Tax Compliance-Risiken an die Kommunen gestellt:

Gibt es ein steuerliches Risikomanagement?

1

Werden Risiken identifiziert?

4

■ Ja

■ Nein

Die meisten Kommunen hatten sich mit der Risikoproblematik noch nicht oder nur am Rande beschäftigt. Eine Einordnung in Risikoklassen wurde von den Kommunen für nicht notwendig erachtet.

Die Stadt Nordhorn gab an, dass sie aktuell ein steuerliches Risikomanagement etabliert. Sie hatte sich mit Risiken der steuerlichen Pflichterfüllung bei ihren Betrieben gewerblicher Art auseinandergesetzt und dies in ihrem Leitfaden zur Einführung eines Tax Compliance Management Systems wie folgt dokumentiert:

*„Fehler bei der steuerlichen Einschätzung können dazu führen, dass Steuererklärungen falsch abgegeben werden und zu viel oder zu wenig Steuer gezahlt wird. Dieses kann zu einem Strafverfahren führen.“*

*Größtes Risiko: Steuerlich relevante Themen werden in Abteilungen aufgrund mangelnder Hintergrundkenntnisse nicht erkannt und dadurch nicht berücksichtigt.*

*Beispiele für potentielle Gefahren:*

- *Darf/muss ein Ausweis der Umsatzsteuer auf den eigenen Rechnungen erfolgen? Grundsätzlich Nein, nur im Bereich von BgA's.*
- *Buchen von Positionen für einen BgA auf einem Untersachkonto, das nicht zum BgA gehört oder umgekehrt.*
- *Wechsel von Investitionsgegenständen, z. B. Fahrzeuge aus einem BgA werden künftig für den hoheitlichen Bereich genutzt oder umgekehrt.*
- *Erbrachte Leistungen für Mitarbeiter werden nicht hinterfragt in Bezug auf eine mögliche Versteuerung (z. B. bei Bereitstellung von kostenlosen Parkplätzen).*
- *Fehlerhafte Ausstellung von Spendenbescheinigungen.*
- *Umgang bei Bezuschussung von Maßnahmen*
- *Unentdeckte BgA's*

...

**4.5. Weitere zu beachtende Punkte bzw. Punkte, bei denen "Steuer" relevant sein könnte**

- *Achten Sie – gerade bei Verwendung alter Vordrucke – darauf, dass die Bankverbindung im Kopfbogen der Schreiben korrekt angegeben ist mit Angabe der IBAN Nummer und die USt-ID enthalten ist (ist auf dem aktuellen Kopfbogen korrekt hinterlegt)*
- *Bauabzugsteuer nach § 48 Einkommensteuergesetz*
- *Registrierkassen*

- *Kassenautomaten*
- *Gewährung von Vorteilen an Mitarbeiter und sonstige Begünstigte*
- *Einbindung Kämmerer, um zu prüfen, ob hier steuerliche Auswirkungen zu berücksichtigen sind*
- *Weiterleiten von Zuschüssen*
- *Leistungsbezüge ausländischer Künstler nach § 50a Einkommensteuergesetz*
- *Sponsoring-Richtlinie*
- *Ausstellung von Spendenbescheinigungen*
- *Behandlung von Freikarten*
- *Leitfaden zur Anwendung der Mitteilungsverordnung zu § 93a Abgabenordnung*
- *Lieferungen und Leistungen ins Ausland oder aus dem Ausland.*

Weitere vier Kommunen gaben an, Risiken grob zu identifizieren, dies jedoch nicht zu dokumentieren. Es handele sich hier um einen Bereich, der „gelebt“, aber nicht dokumentiert werde.

#### 4.5 Tax Compliance-Programm

##### Programm

Auf Basis der Risikobeurteilung werden präventive und detektive Maßnahmen eingeführt, die den Risiken entgegenwirken.

Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 sollen auf der Grundlage der Beurteilung der Tax Compliance-Risiken Grundsätze und Maßnahmen eingeführt werden, die den Tax Compliance-Risiken entgegenwirken und damit auf die Vermeidung von Compliance-Verstößen ausgerichtet seien.

Danach könnten präventive Maßnahmen zum Beispiel sein:

- Erstellung von Richtlinien und fachlichen Anweisungen,
- Bereitstellung von Checklisten,
- Schulungen,
- Kommunikation von Rechtsänderungen,
- Zuständigkeitsregeln, Funktionstrennungen,
- Vertretungsregelungen,
- Unterschriftenregelungen,
- Berechtigungskonzepte, wie Zugriff auf Daten, Akten etc.,
- Dokumentationsanweisungen,
- Beschreibung der Aufgaben, die auf externe Dienstleister übertragen werden, und der Schnittstellen zu diesen Dienstleistern,

- Sicherstellung, dass zuständige Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter stets auf Richtlinien und Organisationsanweisungen zugreifen können.

Detektive Maßnahmen könnten zum Beispiel sein:

- prozessintegrierte Kontrollen, wie Vier-Augen-Prinzip,
- systematische Auswertung von Daten auf Besonderheiten, wie Verprobungsrechnungen oder sonstige Plausibilitätsbeurteilungen,
- organisatorische und/oder technische Kontrollen, wie Informationstechnologie zur Überwachung, automatisierte Plausibilitätskontrollen, Aussteuerung von Geschäftsvorfällen zur manuellen Prüfung etc.,
- anlassbezogene oder stichprobenhafte Untersuchung, ob das Tax Compliance-Programm den betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern bekannt ist.

Ein Tax Compliance-Programm sei in geeigneter Form schriftlich zu dokumentieren. Dies könne zum Beispiel mittels einer Gegenüberstellung der Risiken für die Erreichung der Tax Compliance-Ziele und der im Hinblick darauf vom Unternehmen ergriffenen Maßnahmen erfolgen (sogenannte Risiko-Kontroll-Matrix).<sup>28</sup>

Der Deutsche Städtetag empfiehlt in seinem Leitfaden Grundsätze und Maßnahmen einzuführen, die den identifizierten Risiken entgegenwirken. Es gelte zum einen, die Entstehung von Fehlern zu vermeiden (Prävention) und zum anderen, eingetretene Fehler aufzuspüren (Detektion) und zu beheben. Jedem Risiko seien angemessene Maßnahmen gegenüberzustellen.

Nach dem Deutschen Städtetag stünden folgende Maßnahmenkategorien für die Entwicklung von Tax Compliance-Programmen im Kommunalbereich vorrangig zur Verfügung:

- Sensibilisierung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in identifizierten Risikobereichen durch einen allgemeinen Steuerleitfaden, Geschäftsanweisungen über die steuerliche Handhabung oder ähnliche Formen von Verwaltungsanweisungen (Checklisten, gezielte Schulungen der operativ tätigen Sachbearbeiterinnen und -bearbeiter),
- Schaffung klarer Verantwortlichkeiten,

---

<sup>28</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 8 ff.

- Vermittlung, dass die Steuerpflicht alle kommunalen Beschäftigten etwas angeht,
- Erstellung von Tax Compliance-Organisationsplänen,
- Sicherstellung, dass die zuständigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter auch stets über die notwendigen Ressourcen und Rechte verfügen, um die zugewiesenen Aufgaben anforderungsgerecht erfüllen zu können,
- Aus- und Fortbildungsmaßnahmen (individuell-bedarfsorientierte Schulungsstrategie),
- Erweiterung des allgemeinen Ausbildungsprogrammes für den kommunalen Verwaltungsdienst um steuerrechtliche Basiselemente (Ausbildungskonzeption, Aus- und Weiterbildungspläne mit Festlegungen zu Personenkreisen und Bildungsinhalten, Organisationsplan für den Ausbildungsprozess, Tax Compliance-Aus- und Weiterbildungsrichtlinie),
- Erstellung eines Tax Compliance-Personalentwicklungskonzepts für den Steuerfachdienst sowie Berichterstattung zu dessen Umsetzung (Personalbedarfsmessung und -ausstattung, Personalgewinnung sowie Weiterbildung),
- Einführung des Vier-Augen-Prinzips beschränkt auf Schwerpunktrisiken und Regelung dieses Prinzips in Dienstanweisungen oder ähnlichem,
- Förderung einer Kommunikationskultur mit Informationsfluss stets in beide Richtungen (also vom und zum Steuerfachdienst),
- Entwicklung einer IT-Strategie mit dem Ziel einer vollautomatischen Auswertbarkeit aller steuerrelevanten Daten,
- verbindliche Regelungen der Zusammenarbeit zwischen Steuerfachdienst und IT-Bereich.<sup>29</sup>

Auf Grundlage der vorgenannten Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages hat die überörtliche Kommunalprüfung bei den örtlichen Erhebungen folgende Fragen zu dem Themenbereich Tax Compliance-Programm an die Kommunen gestellt:

---

<sup>29</sup> Vgl: Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfadens für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 16 ff.

Erstellen von Richtlinien	
Bereitstellung von Checklisten	3
Schulungen, stetige Fortbildungen	10
Kommunikation von Rechtsänderungen	12
Zuständigkeitsregelungen, Funktionstrennungen	4
Vertretungsregelungen	7
Unterschriftenregelungen	9
Berechtigungskonzepte (z.B. Zugriff auf Daten, Akten etc.)	13
Dokumentationsanweisungen	3
Handlungsanweisungen zur Benachrichtigung Verantwortlicher	2
Beschreibung der Aufgaben, die auf externe Dritte übertragen werden und Schnittstellen zu diesen Dienstleistern	1
Sicherstellung, dass zuständige Mitarbeiter alle relevanten Unterlagen zugreifen können	11
prozessintegrierte Kontrollen	15
systematische Auswertungen von Daten auf Besonderheiten	7
organisatorische und /oder technische Kontrollen (z.B. IT zur Überwachung, automatisierte Plausibilitätskontrollen, Aussteuerung von Geschäftsvorfällen zur Manuellen Prüfung etc.)	7
anlassbezogene oder stichprobenhafte Untersuchung, ob das Tax Compliance- Programm den betroffenen Mitarbeitern bekannt ist	

Nutzung von IT-Lösungen zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte

17

korrekte Abbildung steuerrelevanter Sachverhalte durch die vorhandene Buchungssoftware (z.B. Buchung der Steuerschlüssel)

16

regelmäßige Überprüfung der steuerlichen IT-Lösungen auf Angemessenheit hinsichtlich der Erfüllung der Tax Compliance-Ziele

3

Ja

Nein

Kommunen lebten bereits ein Tax Compliance Management System. Sie wandten viele Bausteine des Tax Compliance-Programms in ihrer täglichen Arbeit an. Es mangelte jedoch in den meisten Fällen an einer Dokumentation.<sup>30</sup>

#### 4.6 Tax Compliance-Kommunikation

##### Kommunikation

Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter werden über Rollen, Verantwortlichkeiten und Abläufe informiert, um Aufgaben verstehen und erfüllen zu können.

Das IDW Praxishinweis 1/2016 führt dazu aus, dass die betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eines Betriebs und erforderlichenfalls Dritte, die in die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Betriebs eingebunden sind, über das Tax Compliance-Programm sowie die festgelegten Rollen und Verantwortlichkeiten zu informieren seien, damit sie ihre Aufgaben ausreichend verstehen und sachgerecht erfüllen können.

Weiterhin müsse festgelegt werden, wie Tax Compliance-Risiken sowie Hinweise auf mögliche und festgestellte Regelverstöße an die zuständigen Stellen im Betrieb (zum Beispiel zuständige Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die gesetzlichen Vertreterinnen und Vertreter sowie erforderlichenfalls ein Compliance-Officer oder ein Aufsichtsorgan) zu berichten seien. Dies könne in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität eines Betriebs beispielsweise durch die Festlegung bzw. Einführung von:

- Berichtsanslässen, -inhalten und -zuständigkeiten,
- Instruktionsprozessen (Arbeitsanweisungen etc.),

<sup>30</sup> Vgl. auch Abschnitt 5.4 Dokumentation.

- Kommunikationsmitteln (Newsletter, Mitarbeiterschulung etc.),
- Verantwortlichkeiten für die Tax Compliance-Kommunikation sowie
- Verantwortlichkeiten bei Schnittstellen zwischen beispielsweise der Steuerabteilung, dem Risiko-Management, dem Compliance-Officer und der internen Revision erfolgen.

Art und Umfang der Tax Compliance-Kommunikation könne beispielsweise in einer Organisations- oder Steuerrichtlinie dokumentiert werden.<sup>31</sup>

Nach dem Deutschen Städtetag bedarf es einer Kommunikationsstrategie, die in operationalisierter Form als Tax Compliance-Kommunikationsrichtlinie neben Organisationsanweisungen Bestandteil einer Tax Compliance-Richtlinie sein müsse. Vor allem in der Einführungsphase eines Tax Compliance Management Systems seien intensive Anstrengungen erforderlich, um für den angestrebten Kulturwandel zu werben sowie die erforderlichen neuen Organisations- und Regelstrukturen bekannt zu machen und deren Befolgung durchzusetzen.<sup>32</sup>

Auf Grundlage der Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages zum Thema Tax Compliance-Kommunikation hat die überörtliche Kommunalprüfung bei den örtlichen Erhebungen folgende Fragen zu den Schwerpunktbereichen Informations- bzw. Berichtspflichten gestellt:

### Informationspflichten

Werden Mitarbeiter, die in die Erfüllung steuerlicher Pflichten eingebunden sind, über das Tax Compliance-Programm informiert?

6

Werden Mitarbeiter, die in die Erfüllung steuerlicher Pflichten eingebunden sind, über die festgelegten Verantwortlichkeiten informiert?

8

Werden Dritte (steuerliche Berater), die in die Erfüllung steuerlicher Pflichten der Kommune eingebunden sind, über das Tax Compliance-Programm informiert?

3

Ja

Nein

<sup>31</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 9

<sup>32</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfadens für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 19 ff.

Rund die Hälfte der Kommunen gab an, ihre mit steuerlichen Sachverhalten befassten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter über das Tax Compliance-Programm und über die festgelegten Verantwortlichkeiten informiert zu haben. Häufig sei dies in mündlicher Form erfolgt. Eine Dokumentation darüber lag nicht vor.

Wurde festgelegt, wie Tax Compliance-Risiken an die zuständigen Stellen berichtet werden? (z.B. zuständige Mitarbeiter, gesetzliche Vertreter, Compliance-Verantwortliche)

1

Wurde festgelegt, wie festgestellte Regelverstöße an die zuständigen Stellen berichtet werden? (z.B. zuständige Mitarbeiter, gesetzliche Vertreter, Compliance-Verantwortliche)

2

Wurden im Rahmen der Tax Compliance-Kommunikation Berichtsanhänge, -inhalte bzw. -zuständigkeiten festgelegt?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen der Kämmerei und dem steuerlichen Risiko-Management?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen der Kämmerei und dem Compliance-Verantwortlichen?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen der Kämmerei und der internen Prüfungsstelle?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen dem Risiko-Management und Compliance-Verantwortlichen?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen dem Risiko-Management und der internen Prüfungsstelle?

1

Gibt es Schnittstellen zwischen dem Compliance-Verantwortlichen und der internen Prüfungsstelle?

1

Ja

Nein

### Berichtspflichten

Mit der Stadt Nordhorn gab lediglich eine Kommune an, Berichtspflichten bereits in der täglichen Arbeit zu leben. Der Dialog sei zwar nicht konkret geregelt, eine Kommunikation erfolge jedoch bereits zwischen Kämmerei und erstem Stadtrat.

Mit der Stadt Wildeshausen hatte sich eine Kommune bereits intensiv hinsichtlich der Schnittstellenproblematik Gedanken gemacht. Nach Angaben der Kommune

gebe es zum Beispiel konkrete Zeitpläne für die Umsetzung des Projektes „Umstellung auf § 2b UStG und Einführung eines Tax Compliance Management Systems“. In diesem Zusammenhang werde eine entsprechende Dienstanweisung erarbeitet, die sich konkret mit der Zusammenarbeit der einzelnen Organisationseinheiten sowie deren Kommunikation untereinander auseinandersetzen werde.

Konkret bei der Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Würdigung von Eingangsrechnungen wurde deutlich, dass ein „zentrales Nadelöhr“ zur Sicherstellung des Informationsflusses zwischen der Steuerabteilung/Kämmerei und den sonstigen Organisationseinheiten fehlte. Die Steuerabteilung/Kämmerei sei hier nach eigenen Aussagen der Kommunen nicht in ausreichendem Maße in den Ablauf eingebunden.

#### 4.7 Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung

##### Überwachung/ Verbesserung

Das Tax Compliance Management System wird überwacht, Regelverstöße werden aufgedeckt und gegebenenfalls sanktioniert, Maßnahmen werden ergriffen, um Mängel abzustellen.

Nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 zählen zur Überwachung eines Tax Compliance Management Systems unter anderem folgende Aspekte:

- Festlegung der Zuständigkeiten für die Tax Compliance-Überwachung,
- Entwicklung eines Überwachungsplans,
- Bereitstellung von ausreichend erfahrenen Personen für die Durchführung der Überwachungsmaßnahmen,
- Untersuchungen durch die interne Revision, sofern vorhanden,
- Erstellung von Berichten über die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen,
- Auswertung der Berichte durch die zuständige Stelle (zum Beispiel Steuerabteilung).

Weiterhin sollten sich Überwachungsmaßnahmen beispielsweise auf:

- die Einhaltung der Maßnahmen des Tax Compliance-Programms,
- die Überprüfung der Prozessabläufe in angemessenen Abständen,

- die Wahrnehmung notwendiger Schulungs- bzw. Fortbildungsmaßnahmen sowie
- auf Schnittstellen zu externen Dienstleistern

beziehen.

Sollten im Rahmen der Überwachung Mängel im Tax Compliance Management System bzw. Regelverstöße festgestellt werden, so seien diese an das Management bzw. die hierfür bestimmte(n) Stelle(n) im Unternehmen zu berichten und Zuwiderhandlungen gegebenenfalls zu sanktionieren. Darüber hinaus sollten als Bestandteil der Durchsetzung des Tax Compliance Management Systems erkennbare Maßnahmen getroffen werden, um Mängel zu beseitigen bzw. künftige Regelverstöße möglichst zu vermeiden.

Wenn Tätigkeiten im Rahmen der Erfüllung steuerlicher Pflichten des Betriebs auf qualifizierte Dritte übertragen werden, müsse der Betrieb sicherstellen, dass auch dessen Tätigkeit einer Überwachung und Kontrolle unterzogen wird.<sup>33</sup>

Der Deutsche Städtetag führt in seinem Leitfaden dazu aus, dass gerade in den Anfangsjahren des Reformprozesses der stetigen Überwachung und Verbesserung des Tax Compliance Management Systems eine zentrale Rolle zukäme. Es bedürfe einer schlüssigen Konzeption und wirksamer Maßnahmen, um einen entsprechenden Innovationsprozess in Gang zu setzen und nachhaltig voranzutreiben.

Sollten im Rahmen der Überwachungsmaßnahmen konkrete Regelverstöße festgestellt werden, so seien diese nach der allgemeinen Tax Compliance-Konzeption auch wirksam zu sanktionieren. Auf den kommunalen Bereich übertragen bedeute dies die angemessene Ausschöpfung des disziplinarrechtlich gebotenen Rahmens. Für gesonderte Sanktionsregelungen bestehe insoweit weder Raum noch Bedarf.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, S. 9 ff.

<sup>34</sup> Vgl. Deutscher Städtetag, Tax Compliance in Kommunen, Leitfaden für den Aufbau eines Internen Kontrollsystems für Steuern, Stand: 26.04.2017, S. 20 ff.

Auf Grundlage der vorgenannten Ausführungen des IDW und des Deutschen Städtetages hat die überörtliche Kommunalprüfung bei den örtlichen Erhebungen folgende Fragen zum Themenbereich Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung an die Kommunen gerichtet:

Gibt es einen Tax Compliance-Überwachungsplan?

Werden erfahrene Mitarbeiter für die Überwachung zur Verfügung gestellt?

Erfolgen Untersuchungen des TCMS durch das Rechnungsprüfungsamt?

Wurde festgelegt, wer für die Tax Compliance-Überwachung zuständig ist?

Erstrecken sich die Überwachungsmaßnahmen auf die Einhaltung der Maßnahmen des Tax Compliance-Programms?

Erstrecken sich die Überwachungsmaßnahmen auf Schnittstellen zu externen Dienstleistern?

Erstrecken sich die Überwachungsmaßnahmen auf die Einhaltung der Wahrnehmung notwendiger Schulungs- bzw. Fortbildungsmaßnahmen?

Werden die Prozessabläufe in regelmäßigen Abständen überprüft?

Werden Berichte über die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen angefertigt?

Werden Zuwiderhandlungen sanktioniert?

Werden erkennbare Maßnahmen getroffen, um mögliche Mängel zu beseitigen?

Werden erkennbare Maßnahmen getroffen, um mögliche Regelverstöße zu vermeiden?

Ja  Nein

Wurden Tätigkeiten im Rahmen der Einführung eines TCMS auf qualifizierte Dritte (Wirtschaftsprüfer, steuerliche Berater) übertragen?



Wenn ja:

Wurden Dritte über den Umfang der an sie übertragenen Tätigkeiten vertraglich verpflichtet?



Wurde sichergestellt, dass Dritten die zur Durchführung der von ihnen übernommenen Tätigkeiten notwendigen Informationen, vollständig zur Verfügung gestellt werden ?



Wurde sichergestellt, dass die Tätigkeit der Dritten angemessen überwacht wird?



Wurde sichergestellt, dass die Arbeitsergebnisse der Dritten einer Plausibilitätskontrolle unterzogen werden?



■ Ja                  Nein

Es wird deutlich, dass eine Überwachung und Kontrolle des Tax Compliance Management Systems noch nicht bzw. nur in sehr eingeschränkter Form in den Kommunen erfolgte. Dies ist nachvollziehbar, da sich der Einführungsstand des Tax Compliance Management Systems in den Kommunen zum Erhebungszeitpunkt noch ganz am Anfang befand. Die Kommunen müssen erst die vorstehenden Elemente eines Tax Compliance Management Systems implementieren, bevor sie diese überwachen und sanktionieren können.

Lediglich die Samtgemeinde Land Hadeln und die Gemeinde Garrel gaben an, in diesem Bereich erste Maßnahmen ergriffen zu haben.

Soweit Dritte, wie Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, bei der Einführung eines Tax Compliance Management Systems eingebunden sind, gaben die betroffenen Kommunen an, die Tätigkeiten angemessen zu unterstützen und zu überwachen.

## 5 Handlungsempfehlungen

Die Kommunen erklärten mehrheitlich, dass sie das Vorhandensein eines Tax Compliance Management Systems als sehr wichtig einschätzen. Diese hatten auch bereits im Erhebungszeitpunkt damit begonnen, entsprechende organisatorische Strukturen und Prozesse zu etablieren. Zwei Kommunen wurden durch die Gespräche im Rahmen der örtlichen Erhebungen für diese Thematik sensibilisiert. Auch sie wollten schnellstmöglich beginnen, entsprechende Strukturen und Prozesse einzurichten.

Keine der geprüften Kommunen verfügte im Erhebungszeitpunkt über ein vollständiges, in sich geschlossenes und dokumentiertes Tax Compliance Management System. Vielmehr waren die Kommunen dabei, mit einer Vielzahl von Einzelmaßnahmen, die auf regelmäßig gelebten Regeln fußten, bereits bestehende und künftige steuerliche Pflichten zu erfüllen.

Die örtlichen Erhebungen machten deutlich, dass kleine und mittlere Kommunen ein innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern in einer für die jeweilige Kommune angemessenen Form einrichten sollten. Dazu scheint es nicht zwingend notwendig, ein allumfassendes Tax Compliance Management System im Sinne des IDW Praxishinweises 1/2016 einzurichten.



**Jede Kommune muss für sich entsprechend ihrer örtlichen Gegebenheiten über die erforderlichen Programmteile, deren Ausprägung und Ausgestaltung entscheiden**

Entsprechend der vorhandenen Aufgabenfelder jeder einzelnen Kommune müssen zunächst die möglichen Risiken eingeschätzt werden. Im Anschluss daran sollten daraus Maßnahmen entwickelt werden, die eine umfassende steuerliche Pflichterfüllung gewährleisten.

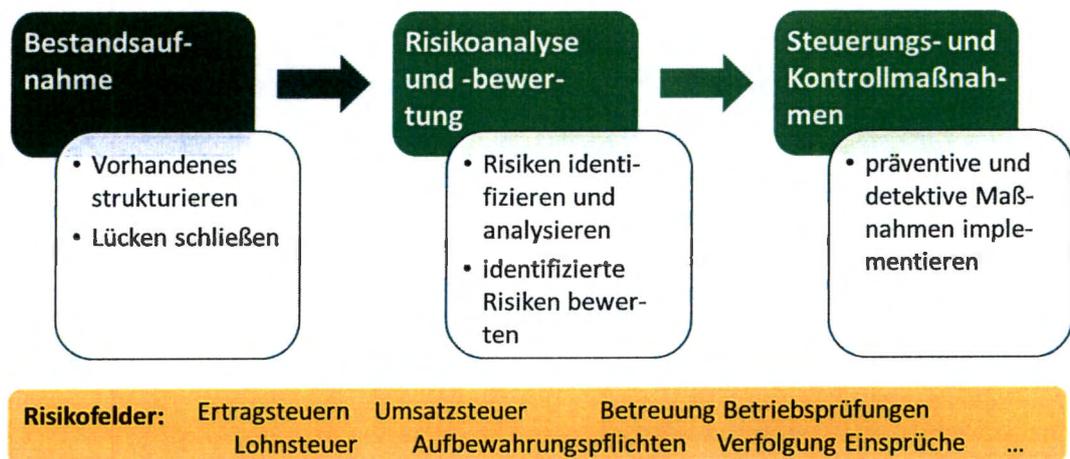
In seinen Hinweisen für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS hat sich die Bundessteuerberaterkammer mit diesem Thema bei kleinen und mittleren Unternehmen auseinandergesetzt.<sup>35</sup> Danach solle ein Steuer-IKS für diese Unternehmen so einfach ausgestaltet sein, dass es auch im täglichen Geschäftsbetrieb umgesetzt und gelebt werden könne. Es müssten klare Verantwortlichkeiten geschaffen und benannt sowie diese nach innen und außen

<sup>35</sup> Bundessteuerberaterkammer, Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, Stand: 09.07.2018.

deutlich kommuniziert werden. Es solle dort ansetzen, wo die wesentlichen steuerlichen Risiken für die Unternehmen liegen. Diese Risiken müssten identifiziert, bewertet und mit entsprechenden Maßnahmen belegt werden. Der Aufbau und die Einrichtung eines Steuer-IKS sei kein einmaliger, sondern ein auf Dauer angelegter, fortlaufender Prozess. Erst durch die Beschreibung und Dokumentation der Prozessschritte sowie der Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen werde das Steuer-IKS nachprüfbar.

Nach Einschätzung der überörtlichen Kommunalprüfung dürfte das in den Hinweisen der Bundessteuerberaterkammer dargestellte Steuer-IKS für kleine und mittlere Unternehmen eine angemessene Lösung für kleine und mittlere Kommunen im Vergleich zu einem allumfassenden Tax Compliance Management System gemäß dem IDW Praxishinweis 1/2016 darstellen.

**Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt deshalb, für kleine und mittlere Kommunen die Implementierung eines Steuer-IKS in folgenden Schritten:**



#### Dokumentation

Abbildung 5: Schema Einführung eines Steuer-IKS

Die überörtliche Kommunalprüfung weist darauf hin, dass es sich bei den folgenden Ausführungen zur Ausgestaltung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems um eine beispielhafte Darstellung handelt. Sie dient lediglich zur Orientierung und definiert keine Mindeststandards.

## 5.1 Bestandsaufnahme

Bei den Vorüberlegungen zum Aufbau eines dokumentierten Steuer-IKS ist zu berücksichtigen, dass die Kommunen üblicherweise bereits verschiedene Maßnahmen implementiert haben. Hierzu gehören zum Beispiel das Erfassen, die Bearbeitung und die Aufbewahrung von Belegen. Weiterhin sind auch jetzt schon steuerliche Fristen einzuhalten und relevante Sachverhalte zutreffend zu dokumentieren und steuerrechtlich einzuordnen.

Die Erfassung und Dokumentation des Ist-Zustandes in den Kommunen sollte den ersten Schritt darstellen, von dem ausgehend über das weitere Vorgehen bei der Umstellung auf das neue Umsatzsteuerrecht und der Implementierung eines Steuer-IKS entschieden wird.

Im Rahmen eines Steuer-IKS werden Aufgaben und Kontrollen delegiert. Um dies nachvollziehbar und nachprüfbar zu machen, sind:

- Aufbauorganisation (Welche Organisationseinheiten gibt es in der Kommune? In welchem Verhältnis stehen sie zueinander?) und
- Ablauforganisation (Wer macht wann was?)

zu untersuchen und die bestehenden Verantwortlichkeiten klar zuzuweisen.

Die einzelnen Prozessabläufe in den Kommunen, wie wirtschaftliche Betätigung, Rechnungsstellung, Rechnungsprüfung oder Behandlung geldwerter Vorteile Beschäftigter, sind genauer zu analysieren. Es sollte eindeutig geregelt sein, welche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für welche Aufgaben im bestehenden Prozessablauf verantwortlich ist.<sup>36</sup>

*Für die Bestandsaufnahme empfiehlt die überörtliche Kommunalprüfung folgende Arbeitsschritte durchzuführen:*

- Ertrags- und Leistungsinventur durchführen:
  - Erfassung aller aktuellen Kostenstellen,
  - steuerrechtliche Würdigung (neues Umsatzsteuerrecht),
  - Erarbeitung von möglichen steuerlichen Gestaltungsoptionen,
  - Prüfung von Zweifelsfällen/Klärung unklarer Sachverhalte,
  - ggf. Abstimmung mit der Finanzverwaltung.

---

<sup>36</sup> Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem, Publikation 09.07.2018, Rz.26-29.

- Vertragsmanagement inklusive Vertragsscreening durchführen:
  - Erfassen aller Verträge, zum Beispiel in einer Online-Kartei,
  - steuerrechtliche Würdigung der Verträge (Vertragsscreening neues Umsatzsteuerrecht),
- „schlummernde“ Betriebe gewerblicher Art aufdecken, die nach derzeitigem Umsatzsteuerrecht bereits steuerpflichtig sein könnten,
- bereits vorhandenes, steuerlich geschultes Personal benennen,
- bereits vorhandene Schnittstellen zwischen den Organisationseinheiten identifizieren und benennen,
- Projekt-/Zeitablaufplan für die Erledigung der einzelnen Arbeitsschritte erstellen (Anlage 2).
- Für die Ertrags-, Leistungs- und Vertragsinventur kann den Organisationseinheiten der in Anlage 3 beigefügte Fragebogen zur Verfügung gestellt werden.

## 5.2 Risikoanalyse und -bewertung

Anknüpfend an die Bestandsaufnahme sollte eine Identifikation der steuerlichen Risiken in der jeweiligen Kommune erfolgen.<sup>37</sup> Die Risikobetrachtung sollte unter Rückgriff auf allgemeine Erkenntnisse, eigene Erfahrungen sowie auf Ergebnisse vergangener steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Außenprüfungen vorgenommen werden. Die Risiken sind in hohem Maße von der Größe der Kommune, der Komplexität der Geschäftsvorfälle und deren Standardisierbarkeit abhängig.

Liegen zum Beispiel Massensachverhalte vor, die in der Kommune routinemäßig abuarbeiten sind, besteht das Risiko, dass aufgrund der großen Fallzahlen ein Fehler hohe finanzielle Belastungen nach sich ziehen kann. Diese Konstellation ist vor allem in den Bereichen Umsatzsteuer gegeben.

Aber auch ein Einzelsachverhalt kann große finanzielle Auswirkungen haben, wenn es um hohe Geldbeträge geht, wie der Kauf oder Verkauf eines Grundstücks.

---

<sup>37</sup> Vgl. Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem, Publikation vom 09.07.2018, Rz.30 ff.

Durch den Einsatz von Informationstechnologie können Einzelsachverhalte ohne große finanzielle Auswirkungen zu Massensachverhalten werden, da sie meist stapelweise verarbeitet werden. Dadurch steigt das Schadensausmaß bei falscher Parametrisierung der Verfahren, weil diese zur Weichenstellung für viele Geschäftsvorfälle werden.

Das Ziel, alle steuerlichen Pflichten zu erfüllen, bildet die Basis für die Beurteilung von steuerlichen Risiken. Die identifizierten Risiken stellen wiederum den Rahmen und das Aufgabenprofil für die steuerliche Pflichterfüllung der Kommune dar.

Mögliche Risiken können beispielsweise sein:

- Organisationsrisiken:
  - Wurde von der Sachbearbeiterin bzw. vom Sachbearbeiter bis zur Hauptverwaltungsbeamtin bzw. zum Hauptverwaltungsbeamten definiert, wer welche Aufgaben zu erledigen hat und wer welche Verantwortung trägt?
  - Wurden konkrete Vertretungsregelungen festgelegt?
  - Besitzen alle zuständigen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter die notwendigen Fach- und Sachkenntnisse?
  - Werden Aufbewahrungspflichten erfüllt?
  - Wurde festgelegt, wer wann mit wem spricht, um die steuerliche Informationskette sicherzustellen?
  - Ist ausreichend Personal vorhanden, um die Aufgaben zu erledigen?
  - Wurde ein Kontrollsystem etabliert um mögliche Fehler aufzudecken?
  - Wie geht man mit Desinteresse der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter am Thema um?
- Formelle Risiken:
  - Wie wird sichergestellt, dass Steuererklärungen vollständig, wahrheitsgemäß und fristgerecht abgegeben werden?
  - Wie werden die Mitwirkungspflichten sichergestellt?
  - Wie kommt die Kommune ihren Aufzeichnungspflichten nach (zum Beispiel Daten mit Belegcharakter)?
  - Gelten strenge gesetzliche Anforderungen?

- Wie wird die Entrichtungspflicht gewährleistet?
- Wurde das Buchhaltungssystem festgeschrieben (Protokollierung von Veränderungen der Ausgangsdaten)?
- Materielle Risiken:
  - unzutreffende Sachverhaltsermittlung und -würdigung,
  - korrekte Rechnungsstellung nach § 14 UStG (sowohl eingehender als auch ausgehender Rechnungen),
  - falsche oder fehlende Rechnungsangaben (Vorsteuerabzug),
  - Neuabschlüsse oder Änderungen von Verträgen und Satzungen,
  - grenzüberschreitende Erwerbsvorgänge,
  - Zuschussbescheide,
  - Sponsoring-Vereinbarungen,
  - Investitionsobjekte, insbesondere im Zusammenhang mit Bautätigkeiten,
  - Rechtsformwechsel/Ausgliederungen,
  - Personalgestellungen,
  - steuerfreie oder nicht steuerbare Leistungen mit Umsatzsteuer abgerechnet,
  - eine mit ermäßigten Steuersatz abzurechnende Leistung wird mit einem höheren Steuersatz abgerechnet,
  - Auslandssachverhalte,
  - Risikobereiche im Bereich der Lohnsteuer (Verantwortlichkeiten, Lohnsteueranmeldung, PKW-Nutzung, Betriebsveranstaltungen, Arbeitnehmerüberlassung, Gestellung Arbeitsbekleidung und weitere Sachbezüge).
- Entscheidungsrisiken:
  - „kommunalpolitische Entscheidungen“ trotz kommunizierter steuerlicher Bedenken/Nachteile.
- Externe Steuerrisiken:
  - materielle und/oder formelle Gesetzesänderungen,
  - Änderungen der Rechtsprechung, der Auffassung der Finanzverwaltung.

**Aufbauend auf den vorgenannten möglichen Risiken empfiehlt die überörtliche Kommunalprüfung:**

- Verbindliche Regelungen einführen, wie steuerliche Risiken künftig zu identifizieren, zu bewerten und mit entsprechenden Maßnahmen zu belegen sind.

Dies sollte in Abhängigkeit von den einzelnen Steuerarten erfolgen:

- Umsatzsteuer,
  - Ertragsteuer,
  - Lohnsteuer,
  - Schenkungssteuer,
  - Grunderwerbsteuer,
  - Grundsteuer,
  - Zölle,
  - Verbrauchsteuern.
- Die Kommunen sollten insbesondere:
    - die Eintrittswahrscheinlichkeit der identifizierten Risiken,
    - das mögliche Schadensausmaß,
    - ein besonders hohes Risikopotential,
    - die möglichen finanziellen Auswirkungen

bewerten und die Risikobewertung in regelmäßigen Abständen wiederholen.

- Die Regelungen zur Risikoanalyse und -bewertung sollten Eingang in eine Dienstanweisung oder in ein Organisationshandbuch zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte finden.
- Anlage 4 enthält ein Beispiel eines Moduls zur Bewertung der Risiken im Bereich Umsatzsteuer.

### **Exkurs: Umgang mit Rechnungen**

*Bisher erfolgte die Prüfung von Rechnungen auf sachlich und rechnerisch richtig. Künftig wird zusätzlich eine Entscheidung über die umsatzsteuerrechtliche Relevanz und Würdigung erforderlich sein. Folglich müssen künftig:*

- *der Prüfung und Verbuchung von Eingangsrechnungen,*
- *der Erstellung und Verbuchung von Ausgangsrechnungen und*
- *der steuerrechtlichen Würdigung beider Bereiche*

*besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden.*

#### Eingangsrechnungen:

*Die Versagung des Vorsteuerabzuges kann ein erhebliches finanzielles Risiko darstellen und im Falle eines ungenügenden Rechnungskontrollprozesses auch zu steuerstrafrechtlichen Risiken führen. Zusätzlich zur Erhöhung der Kosten infolge des Aufwandes für die an den Geschäftspartner entrichtete Umsatzsteuer sind hierbei die Nachzahlungszinsen zu beachten. Kann der leistende Unternehmer aufgrund der fehlenden oder unrichtigen Angaben nicht identifiziert werden, drohen zusätzlich weitere ertragsteuerliche und steuerstrafrechtliche Risiken.*

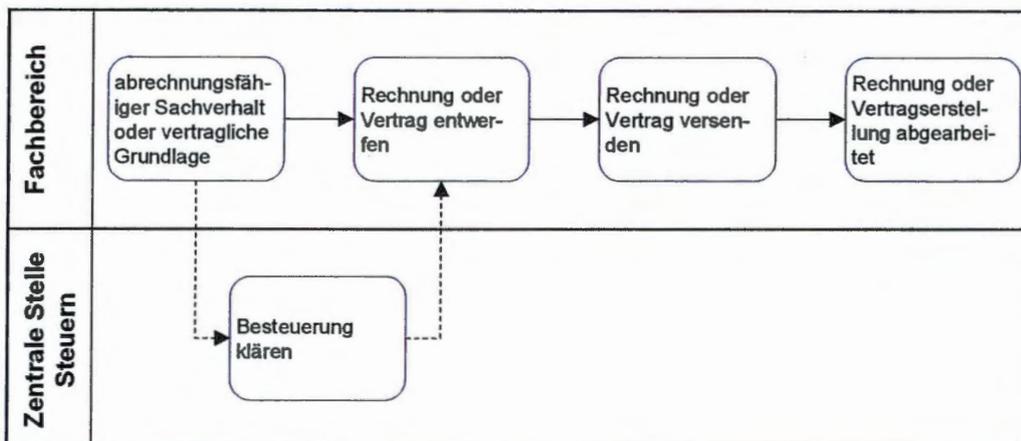
*Daher ist sicherzustellen, dass die Eingangsrechnung der konkreten wirtschaftlichen Betätigung zugeordnet wird. Weiterhin sind die in den §§ 14 und 14a UStG vorgegebenen formalen Rechnungsvoraussetzungen zu prüfen (Anlage 5).*

#### Ausgangsrechnungen:

- *Es ist sicherzustellen, dass Ausgangsrechnungen und Verträge einer rechtzeitigen fachgerechten umsatzsteuerrechtlichen Würdigung unterzogen werden.*
- *Bei Feststellung von Fehlern ist umgehend eine Korrektur der Rechnung zu veranlassen.*
- *Konkret ist bei jeder einzelnen wirtschaftlichen Betätigung der Kommune künftig:*
  - *der Gegenstand der Leistung,*
  - *die Unternehmereigenschaft des Kunden,*
  - *der Bestimmungsort bei Lieferungen,*
  - *der Zeitpunkt des Verschaffens der Verfügungsmacht bei Werklieferungen und/oder*
  - *der Ort der Leistung bei sonstigen Leistungen*

*festzustellen und anschließend eine umsatzsteuerliche Klassifizierung vorzunehmen.*

Es ist organisatorisch sicherzustellen, dass Ausgangsrechnungen und die zugrundeliegenden Sachverhalte künftig einer umsatzsteuerrechtlichen Würdigung unterworfen werden:



Rechnungsprüfungsprozess:

- *Alle eingehenden Rechnungen sollten vor Bezahlung und Geltendmachung des Vorsteuerabzuges anhand einer Checkliste dahingehend geprüft werden, ob alle oben angegebenen Formalien enthalten sind. Auch wenn fehlende Angaben teilweise nachgeholt werden können, sollte die Einhaltung dieser Vorschriften bereits bei Vornahme des Vorsteuerabzuges sichergestellt sein, insbesondere da rückwirkende Rechnungskorrekturen aus rechtlichen wie tatsächlichen Gründen (zum Beispiel Insolvenz des Geschäftspartners) oftmals nicht möglich sind.*
- *Bei neuen Geschäftsvorfällen bzw. Leistungsbeziehungen sollte im Vorfeld eine umsatzsteuerliche Prüfung anhand einer Checkliste erfolgen. Das heißt, es sollte immer eine Überprüfung der ersten zahlungsbegründenden Rechnung bzw. des entsprechenden Vertrages durchgeführt werden. Dieses kann zum Beispiel im Zusammenhang mit der Anlage des Leistenden in den EDV-Systemen (zum Beispiel Kreditorenstammdaten) erfolgen. Diese Prüfung sollte vor der ersten Zahlung erfolgen und in geeigneter Form (zum Beispiel Protokollierung der Stammdatenerfassung) dokumentiert werden. Für Zweifelsfragen sollte eine Ansprechpartnerin oder ein Ansprechpartner (hausintern bzw. Steuerberater/-in) benannt und bekannt sein.*
- *Werden bei den Prüfungen Fehler festgestellt, sollte der leistende Unternehmer zur Rechnungsergänzung oder -berichtigung aufgefordert werden. Ist eine Rechnungsberichtigung nicht möglich oder nicht realisierbar, sollte sichergestellt sein, dass kein Vorsteuerabzug vorgenommen wird.*

- *Die verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Buchhaltung sowie die für den Einkauf (Leistungsbezug) verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sollten regelmäßig und bei Personalwechsel punktuell geschult werden. In den Schulungen sollten die grundsätzlichen Anforderungen an eine Rechnungsprüfung ebenso wie in der Vergangenheit aufgetretene Schwachstellen im Prüfungs- und Verbuchungsprozess, wie etwa nicht erkannte fehlende Lieferdaten auf Eingangrechnungen, thematisiert werden. Aufgekommene Problemfälle können in einem Leitfaden gesammelt werden. Die Schulungsmaßnahmen sollten unter Bezug auf Inhalte sowie Teilnehmerinnen und Teilnehmer dokumentiert werden.*
- *Jede Rechnung sollte darauf geprüft werden, ob die darin enthaltene Vorsteuer berechtigt und in richtiger Höhe ausgewiesen wurde.*



Alle Verantwortlichkeiten und die tatsächliche Durchführung der jeweiligen Prüfungs- und Kontrollmaßnahmen sind klar und eindeutig zu definieren und zu dokumentieren. Die Dokumentationen sind entsprechend der Regelungen zur Aufbewahrung von Rechnungen vorzuhalten.

### **Exkurs: Bestellungen über Onlineplattformen**

*Eine Kommune identifizierte Bestellungen über Online-Plattformen als Risiko.*

*Die Kommune erhielt in der Vergangenheit Rechnungen aus dem Ausland. In diesem Zusammenhang war sie verpflichtet, nur den Nettobetrag an den Lieferanten und die Steuern ans Finanzamt zu entrichten. Der Aufwand für die Ermittlung, ob es sich um eine Warenlieferung aus dem Ausland handelt, war für die Kommune jedoch mit einem großen zeitlichen Aufwand verbunden. Daher wurde den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Kommune der Bezug von Waren über Online-Plattformen untersagt. Auch der private Bezug von Waren durch Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die diese dann anschließend an die Kommune weitergeben, wurde untersagt. Hier stehe nach Auffassung der Kommune die Möglichkeit der Beihilfe zur Steuerhinterziehung im Raum.*

### 5.3 Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen

Um konkret identifizierte und quantifizierte Risiken zu beherrschen, sind geeignete Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen zu implementieren. Diese können manueller oder automatisierter Natur sein, sie können präventiv oder detektiv vorgenommen werden.

Die Erfüllung steuerlicher Pflichten sollte künftig Bestandteil des Tagesgeschäfts der Kommunen sein. Die Verwaltungsleitungen sollten in angemessener Form allen Beschäftigten gegenüber Ziele wie die Einhaltung der Anmelde-, Erklärungs- und Entrichtungspflichten, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sowie Mitwirkungs- und Auskunftspflichten nahebringen und dies dokumentieren. Aufgrund der Komplexität der Sachverhalte und des Umfangs und der Reichweite der Materie kann es kein allgemeingültiges Muster für ein Steuer-IKS und keinen allgemeingültigen Lösungsansatz geben, der auf alle Fälle anwendbar ist. In die Entscheidung darüber, welche Maßnahmen gegebenenfalls zu implementieren sind, sind auch Kosten-Nutzen-Abwägungen einzubeziehen.

Mit der Implementierung von präventiven Maßnahmen zur Verhinderung und detektiven Maßnahmen zur Aufdeckung von Fehlern kann die Verwaltungsleitung den Nachweis erbringen, dass sie alles Notwendige getan hat, den gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen.

#### ***Zu den Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen empfiehlt die überörtliche Kommunalprüfung:***

- Das Steuer-IKS in einer Dienstanweisung zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte festhalten und darin konkret den Ablauf zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte regeln sowie Verantwortlichkeiten, Zuständigkeiten, Vertretungsregelungen und Schnittstellen festlegen.
- Der Dienstanweisung zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte eine Präambel voranstellen, in welcher der Wille zur Erfüllung steuerlicher Pflichten zum Ausdruck gebracht wird.
- Alternativ in einem Leitfaden zu Erfüllung steuerlicher Pflichten oder in einem entsprechenden Beschluss über die Einführung eines Steuer-IKS die Verpflichtung zur Einhaltung steuerlicher Pflichten dokumentieren.

- Zusätzliche präventive Maßnahmen ergreifen, die ein möglichst fehlerfreies Arbeiten ermöglichen, insbesondere:
  - Richtlinien und Checklisten bereitstellen.
  - Notwendige Ressourcen und deren Beschaffung klären:
    - Personalentwicklungskonzept für den Steuerfachdienst und Berichterstattung zu dessen Umsetzung,
    - Personalbedarfsbemessung inklusive Strategie für Personalgewinnung von Personal mit steuerlichem Fachwissen,
    - Neuerwerb bzw. Programmupdates der Finanzsoftware,
    - gegebenenfalls externe steuerliche Beratung.
  - Schulungen durchführen:
    - Welche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind mit steuerlichen Themen befasst und müssen geschult werden?
    - Wer informiert und schult die betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter?
    - Infoveranstaltungen bzw. Grundschulungen für alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter zum Thema Steuer-IKS und § 2b UStG durchführen, um für diese Themen zu sensibilisieren.
    - Das allgemeine Ausbildungsprogramm für den kommunalen Verwaltungsdienst um steuerrechtliche Basiselemente erweitern:
      - Ausbildungskonzeptionen,
      - Aus- und Weiterbildungspläne mit Festlegungen zu Personenkreisen und Bildungsinhalten,
      - Organisationsplan für den Ausbildungsprozess,
      - Tax Compliance-Aus- und -Weiterbildungsrichtlinie.
  - Berechtigungskonzepte erstellen.
  - Vertretungs- und Unterschriftenregelungen anpassen.
  - Konkrete Verantwortlichkeiten definieren:
    - Wer erfüllt welche steuerlichen Pflichten?
    - Welche Rolle spielt die externe steuerliche Beratung?

- Zusätzlich detektive Maßnahmen ergreifen, um bereits entstandene Fehler aufzudecken, insbesondere festlegen:
  - wer für die Umsetzung verantwortlich ist,
  - wer feststellt, ob die Prozesse, Maßnahmen und Berichtswege wie gefordert umgesetzt wurden und dauerhaft beachtet werden,
  - wann Kontrollen, wie Einhaltung eines Vier-Augen-Prinzips, zu erfolgen haben,
  - welche Daten zu verproben sind,
  - welche automatisierten Plausibilitätskontrollen durchzuführen sind.
- Speziell für Mitgliedsgemeinden einer Samtgemeinde prüfen, wie künftig der Informationsfluss bei Abschluss von neuen Leistungsbeziehungen oder Verträgen zu gestalten ist,
- Konkrete Verantwortlichkeiten für steuerliche Erklärungspflichten sowie für ein Steuer-IKS festlegen und in einer Arbeitsplatzbeschreibung dokumentieren (Anlage 6).

#### 5.4 Dokumentation

Alle Kommunen zeigten sich davon überzeugt, dass man durch Implementierung eines Steuer-IKS Risiken eindämmen und die Gefahr von Fehlern reduzieren könne. Insofern bestehe diesbezüglich Handlungsbedarf. Viele Kommunen hatten bereits Maßnahmen zum Aufbau eines Steuer-IKS ergriffen, dokumentierten diese aber nicht umfassend.

In der einschlägigen Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Dokumentation eines Steuer-IKS keine steuerrechtliche Verpflichtung ist - gleichwohl ist sie aus Beweisgründen zu empfehlen. Die gesetzliche Vertreterin bzw. der gesetzliche Vertreter einer Kommune können hierdurch einen Nachweis erbringen, dass er Maßnahmen ergriffen hat, um seinen steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Aus dem Fehlen eines dokumentierten Steuer-IKS kann jedoch nicht auf das Vorliegen eines Vorsatzes oder auf Leichtfertigkeit geschlossen werden.<sup>38</sup>

<sup>38</sup> Vgl. Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem, Publikation vom 09.07.2018, Rz. 2 und 9.

Die Dokumentation kann prüfungssicher nur erreicht werden, wenn sämtliche steuerrelevanten Verfahrensregelungen, Prozesse und Verantwortlichkeiten in einer Kommune beschrieben und konkretisiert werden. Auch hier sollte zunächst geprüft werden, welche Verfahrensdokumentationen bereits vorhanden sind, auf die zurückgegriffen werden kann.

Für jeden Bereich ist eine Verantwortliche bzw. ein Verantwortlicher zu benennen und schriftlich festzuhalten. Ein Geschäftsvorfall darf von einer oder einem Verantwortlichen erst abgeschlossen werden, wenn alle zum Beispiel in einer Checkliste enthaltenen Punkte abgearbeitet sind und somit die entsprechende Dokumentation abgeschlossen ist.

Ob eine übergeordnete, zusammenfassende und in sich geschlossene Beschreibung des Steuer-IKS in einer Dienstanweisung erarbeitet werden sollte, richtet sich nach den Komplexitätsfaktoren in der jeweiligen Kommune. Ein Steuer-IKS könnte zum Beispiel auch durch folgende Unterlagen repräsentiert werden:

- Checklisten,
- Prüf- und Kontrollschemata,
- Arbeitsanweisungen,
- Programmier- und Verarbeitungsanweisungen,
- Zugangskontrollen,
- Schulungsunterlagen (Teilnehmerlisten, Zertifikate, Teilnahmebescheinigungen)
- Protokolle und
- Zuweisung von Verantwortlichkeiten.

Soweit Aufgaben an eine Steuerberaterin bzw. einen Steuerberater übertragen werden, beschränkt sich die Dokumentation des Steuer-IKS bei der Kommune auf den Hinweis der Zuständigkeit der Steuerberaterin bzw. des Steuerberaters. Die Schnittstellen zwischen der Steuerberaterin bzw. dem Steuerberater und den Fachabteilungen der Kommune sind zu dokumentieren. Die jeweilige Rolle der Steuerberaterin bzw. des Steuerberaters, zum Beispiel bei der Lohnbuchführung, Finanzbuchhaltung und der Steuerdeklaration, ist klar zu definieren. Dabei ist die Verteilung der Aufgaben und internen Verantwortlichkeiten exakt abzugrenzen und zu dokumentieren.

IT-gestützte Kontrollaktivitäten weisen regelmäßig den Vorteil auf, dass sie einfache Dokumentationen anhand der Standard-Programmdokumentation beinhalten und dadurch ein einfacher Nachweis durch Protokollierungsroutinen erfolgt.

!

Trotz oder gerade wegen einer fehlenden gesetzlichen Verpflichtung empfiehlt die überörtliche Kommunalprüfung, die Prozesse und Verantwortlichkeiten zur Erfüllung steuerrechtlicher Angelegenheiten in angemessener Form zu dokumentieren. In Abhängigkeit von kommunenspezifischen Einflussfaktoren können Art, Umfang und Konkretisierung der Maßnahmen und Umfang der Dokumentation des Steuer-IKS unterschiedlich ausgeprägt sein. Eine Dokumentation ist jedoch in allen Phasen (Bestandsaufnahme, Risikoanalyse und -bewertung, Implementierung von Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen) sicherzustellen.

## 5.5 Die Rolle der kommunalen Rechnungsprüfungsämter

Die Rechnungsprüfungsämter prüfen neben der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsbewirtschaftung und des Kassen- und Rechnungswesens auch die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung. Eine Zweckmäßigkeitprüfung kann zum Beispiel die begleitende Prüfung von Umstellungsprozessen in der Verwaltung sein. Eine Neuausrichtung der Tätigkeit der Rechnungsprüfungsämter weg von der reinen nachträglichen Fehlerfeststellung hin zu einer unterjährig begleitenden Prüfung stellt neue Herausforderung für die Rechnungsprüfungsämter dar. Dabei sollte der Beratungsansatz verstärkt in den Mittelpunkt gerückt werden.<sup>39</sup>

Die Rechnungsprüfungsämter der geprüften Kommunen waren bislang nicht in die Einführung des Steuer-IKS bzw. des Tax Compliance Management Systems und in die Umstellungsarbeiten auf das neue Umsatzsteuerrecht involviert.

<sup>39</sup> Die Präsidentin des Niedersächsischen Landesrechnungshofs - Überörtliche Kommunalprüfung -, Kommunalbericht 2018, 5.12 Rechnungsprüfungsämter selbständiger Gemeinden – Auf einem guten Weg!, S. 90 ff.

***Die überörtliche Kommunalprüfung empfiehlt die Einbindung der Rechnungsprüfungsämter wie folgt:***

- beratende Begleitung der Umstellungsarbeiten im Zusammenhang auf das neue Umsatzsteuerrecht,
- zeitnahe Prüfung dieser Umstellungsarbeiten,
- beratende Einbindung in die Prozessanpassungen und Entwicklungen im Zusammenhang mit der Implementierung eines Steuer-IKS,
- beratende Einbindung in die Projektteams zu den oben genannten Themenbereichen
- Durchführung von Schwerpunktprüfungen im Bereich Umsatzsteuer (gegebenenfalls im Rahmen der Jahresabschlussprüfungen).<sup>40</sup>

## **6 Stellungnahmen der Kommunen**

Den geprüften Kommunen wurde mit Schreiben vom 10. Februar 2020 ein Entwurf der Prüfungsmitteilung zugeleitet. Im Rahmen des Stellungnahmeverfahrens (§ 4 Abs. 1 Satz 3 NKPG) bestand bis zum 08. Mai 2020 die Gelegenheit, insbesondere auf zu korrigierende Sachverhalte hinzuweisen.

Vier der 14 geprüften Kommunen haben bis zum Fristende eine Rückmeldung abgegeben, nämlich die Städte Brake (Unterweser), Diepholz und Nordhorn sowie die Samtgemeinde Elm-Asse. Die Samtgemeinde Elm-Asse erklärte den Verzicht auf die Abgabe einer Stellungnahme.

Die Stadt Nordhorn teilte mit, dass die Aussagen zum TCMS und zu den Umstellungsarbeiten hinsichtlich § 2b UStG den im Aufbau befindlichen Stand der Arbeiten zum Erhebungszeitpunkt zutreffend aufzeige.

Die Stadt Diepholz stimmte den Ausführungen der Prüfungsmitteilung über die örtlichen Erhebungen zu. Sie führte weiter aus, dass sie mittlerweile mit dem Aufbau eines TCMS begonnen habe. So sei die während des Erhebungszeitraums noch nicht besetzte Stelle im Referat „Finanzen und Vermögen“ zum 01. Novem-

<sup>40</sup> Ehrlich, Steven, Vortrag Bundesprüfertage 2019: § 2b UStG - Anforderungen an die Rechnungsprüfung insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Begleitung der Umstellungsprozesse durch die Rechnungsprüfung.

ber 2019 mit Fachpersonal besetzt worden. Im Jahr 2019 seien zudem alle steuerrelevanten Fälle mit einem externen Prüfer festgestellt worden. Um den steuerlichen Risiken begegnen zu können plane die Stadt, als Ergebnis dieser Prüfung, Ende des Jahres 2020 eine Dienstanweisung zu erlassen und ein Steuerhandbuch sowie ein Vertragsmanagement einzuführen. Zudem sollen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter durch eine Inhouse-Schulung über die veränderten Arbeitsabläufe und die steuerlichen Risiken aufgeklärt werden.

Die Stadt Brake (Unterweser) dankte in ihrer Stellungnahme für die durchgeführte Prüfung und deren Ergebnisse. Zudem hob sie den objektiven und kritischen Blick von außen als hilfreich hervor, da dieser in vielerlei Hinsicht zum Nachdenken und zum Überdenken des eigenen Handelns anrege. Die konkreten Prüfungsfeststellungen zur Umstellung auf § 2b UStG sowie die diesbezüglichen Anlagen mit kurzen und wesentlichen Anleitungen wurden von der Stadt Brake als sehr hilfreich für die praktische Arbeit angesehen, da insbesondere kleine Kommunen mit derartig komplexen Fragestellungen oftmals überfordert seien und nicht über das entsprechende Know-how verfügten. Seitens der Stadt Brake wurde auch ein Informationsaustausch mit anderen Kommunen des Landkreises Wesermarsch initiiert. Leider war das Interesse an diesem Austausch nicht sehr ausgeprägt. In ihrer Stellungnahme teilte die Stadt Brake weiter mit, dass die Aufarbeitung der wesentlichen Sachverhalte und Themenbereiche aus der steuerlichen Bestandsaufnahmen mit externer Unterstützung noch erfolgen solle. Hierbei werde es insbesondere darum gehen, in allen Sachgebieten und bei allen Beschäftigten eine erhöhte Sensibilität für das Thema Umsatzsteuer zu gewinnen und dieses flächendeckend zu implementieren. Neben dem bereits bestehenden Vertragsregister strebt die Stadt Brake den Aufbau eines Steuer-IKS unter Beachtung der Größe der Verwaltung und dessen Berücksichtigung in einer entsprechenden Dienstanweisung an.

Im Auftrag



Heike Fliess

## **Anlage 1: Interviewbogen örtliche Erhebung**

### **1 Fragen zur Einführung eines Tax Compliance Management Systems**

- 1.1 Wie schätzt die Kommune selbst die Bedeutsamkeit des Vorhandenseins eines Tax Compliance Management Systems in den jeweiligen Fachbereichen der Kommune ein?
- 1.2 Welche Schwierigkeiten und Risiken sieht die Kommune bei der Umsetzung dieser Aufgabe?
- 1.3 Wer trägt für die Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte bzw. für die Inhalte und Abläufe des Tax Compliance Management Systems die Verantwortung? Wo ist das schriftlich festgehalten?
- 1.4 Welche Organisationseinheiten werden in die Informationskette zur Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte einbezogen?
- 1.5 Wie läuft der Informationsfluss zwischen der Steuerabteilung/Kämmerei und/oder den sonstigen Organisationseinheiten im Einzelnen ab?
- 1.6 Welche organisatorischen Maßnahmen wurden ergriffen, um die für ein Tax Compliance Management System notwendigen Ressourcen zur Verfügung zu stellen (zum Beispiel Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, Expertinnen und Experten, Informationstechnologie)?
- 1.7 Halten Sie die von Ihrer Kommune angewandten Grundsätze und Maßnahmen für geeignet, mit hinreichender Sicherheit Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen bzw. solche Regelverstöße zu verhindern?
- 1.8 Wie schätzen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter die Unterstützung der Hauptverwaltungsbeamtin bzw. des Hauptverwaltungsbeamten bei der Einführung des Tax Compliance Management Systems ein?

### **2 Fragen zur Umstellung auf § 2b UStG**

- 2.1 Wurde bereits konkret festgelegt, wann die Umstellung auf § 2b UStG erfolgen soll?
- 2.2 Wurde eine Analyse der Haushalte/Jahresrechnungen hinsichtlich umsatzsteuerlicher Aktivitäten (Einnahmeninventur) durchgeführt?
- 2.3 Wurde eine Analyse sämtlicher Verträge/Leistungsbeziehungen hinsichtlich der künftigen umsatzsteuerlichen Anforderungen (Vertragsinventur) durchgeführt?
- 2.4 Wurde eine Analyse geplanter Investitionen im Hinblick auf potenzielle Vorsteuerabzüge durchgeführt?
- 2.5 Wurde eine steuerliche Analyse der Schnittstellen zu den Beteiligungen der Kommune durchgeführt?
- 2.6 Wurde die Buchhaltungssoftware an die neuen umsatzsteuerlichen Erfordernisse angepasst?
- 2.7 Wurden entsprechende Schulungsmaßnahmen der Beteiligten durchgeführt?
- 2.8 Wurden im Zusammenhang mit der Umsetzung der Besteuerung auf § 2b UStG neue Planstellen geschaffen? Wenn ja, wie viele?
- 2.9 Wurden im Zusammenhang mit der Umsetzung der Besteuerung auf § 2b UStG ermittelt, welche zusätzlichen Haushaltsmittel notwendig sind und wenn ja, wurden diese zur Verfügung gestellt?
- 2.10 Wie schätzen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter die Unterstützung der Hauptverwaltungsbeamtin bzw. des Hauptverwaltungsbeamten bei der Umstellung auf § 2b UStG ein?

## Anlage 2: Projektplan Umstellungsarbeiten § 2b UStG – Arbeitspakete

<b>1</b> relevante Leistungsbeziehungen erheben, Erhebung auswerten	<b>1.1</b> Einnahmen und Ausgaben erfassen	<b>1.2</b> Einnahmen und Ausgaben zuordnen	<b>1.3</b> Zweifelsfälle prüfen
<b>2</b> Gestaltungsoptionen erarbeiten	<b>2.1</b> Vereinbarungen mit Finanzbehörden treffen	<b>2.2</b> Dienstanweisungen anpassen	
<b>3</b> Besteuerung nach § 2b UStG vorbereiten	<b>3.1</b> Konzept erarbeiten, Stellenplan anpassen	<b>3.2</b> Besteuerung nach § 2b UStG einführen	<b>3.3</b> Strukturen und Prozesse anpassen/fortentwickeln
<b>4</b> EDV anpassen	<b>4.1</b> technische Voraussetzungen prüfen	<b>4.2</b> Finanzbuchhaltung anpassen	
<b>5</b> Qualifizierung	<b>5.1</b> Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter qualifizieren	<b>4.2</b> Ehrenamtliche qualifizieren	
<b>6</b> Steuer-IKS einrichten	<b>6.1</b> Steuer-IKS entwickeln, implementieren und dokumentieren		

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Ehrlich, Steven, Vortrag Bundesprüfertage 2019

### Anlage 3: Fragebogen zur Neuregelung des § 2b UStG

1. Teilhaushalt:
2. Ansprechpartner:

3. Produkt/Leistung/Kostenstelle:

In diesem Produkt fallen keine Erträge an. (Falls hier ein Kreuz gesetzt wird, entfallen die nachfolgenden Fragen.)

4. Art des Ertrages

- Verkaufserlöse
- Eintrittsgelder
- Beiträge
- Gebühren
- Miete/Pacht
- Nutzungsentschädigung

anderer Ertrag:

5. Art der Leistung/Tätigkeit (Wofür wird der Ertrag gezahlt?):

(z.B. Nutzung von Räumlichkeiten, Verkauf eines Stammbuchs, Teilnahme an Veranstaltungen)

6. Liegt eine öffentlich-rechtliche oder eine privatrechtliche Grundlage für die Leistung/Tätigkeit vor?

- öffentlich-rechtlich: z.B. ö.-r. Vertrag (städtebaulicher Vertrag), Abgabenordnung, NKAG, KJHG
- privatrechtlich: z.B. Kaufvertrag, Mietvertrag (nach dem BGB); Nutzungsvereinbarung

Welche konkret?

7. Ist der Vertragspartner eine juristische Person des öffentlichen Rechts?

- ja /  nein

8. Wird die Leistung auch von privaten Unternehmen (regionaler Umkreis) angeboten?

- ja /  nein

9. Gibt es geplante Vorhaben/Investitionen im Rahmen dieses Produktes für die kommenden Jahre?

- ja /  nein

Welche? Bitte kurze Beschreibung:

**Anlage 4: Modul zur Bewertung der Risiken im Bereich Umsatzsteuer**

Risiko-feld	Risikoanalyse				Maßnahme	Verant-wortlicher	Anmerkung
	Risiko-bereich	Nr	Risikofaktor	Bewer-tung			
USt	Bestellung	1.	Belegsicherung		Geordnete Ablage in DMS, vgl. Verfahrensdokumentation		
		2.	Rechnungseingangsprozess nicht vollständig	Hoch	Digitale Stempel	Herr X, Vertreter Herr Y	ein Bestandteil der Rechnungseingangsprüfung, die Ergebnisse werden mit digitalen Stempeln dokumentiert
		3.	Formal falsche Eingangsrechnung	Mittel	Checkliste Rechnungsvoraussetzungen	Frau M	Gefährden den VSt-Abzug, steuerstrafrechtliches Risiko, auch bei Verträgen
		4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Leistung ist nicht ausreichend beschrieben</li> </ul>	Mittel	Richtlinien		
		5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vorsteuerausweis auf Rechnung unrichtig</li> </ul>	Hoch	Angepasstes Prüfschema	Herr Z	Schema beruht auf Analyse Kreditoren mit typischen Geschäftsvorfällen
		6.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Neuer Geschäftsvorfall wird falsch gewürdigt</li> </ul>	Hoch	Prüfschema mit Eskalationsstufe	Herr Z, Steuerberater S	
		7.	Bezahlung durch MA	Niedrig	Merkblatt, Prüfung mit Sanktion (Nichterstattung)	Frau F, Herr X	z. B. Reisekosten
		8.	Kreditorenbuchhalter arbeitet nicht sauber	Mittel			Stichprobenhafte Kontrolle durch Steuerabteilung bei JA

Quelle: Bundesteuerberaterkammer, Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, Stand: 09.07.2018, S. 16

**Anlage 5: Pflichtangaben auf Rechnungen**

<b>Pflichtangaben auf Rechnungen für in Deutschland steuerbare Umsätze</b>			
<b>Unternehmer*</b>	<b>vorhanden</b>	<b>Kleinbetragsrechnungen (bis 250 Euro)**</b>	<b>vorhanden</b>
Name und Anschrift des leistenden Unternehmers		Name und Anschrift des leistenden Unternehmers	
Name und Anschrift des Leistungsempfängers			
Fortlaufende/ einmalige Rechnungsnummer			
Leistungsbeschreibung (handelsüblich)		Leistungsbeschreibung (handelsüblich)	
Ausstellungsdatum			
Leistungszeitpunkt bzw. Vereinnahmungszeitpunkt des Entgelts (soweit feststehend)			
nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt, ggf. Hinweis auf Skonti, Boni, Rabatte		Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe	
Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf Steuerbefreiung***		Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf Steuerbefreiung***	
USt-IdNr. des leistenden Unternehmers****			

\* Sofern über Werklieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück abgerechnet wird, muss zusätzlich ein Hinweis auf die zwei jährige Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers ergänzt werden.  
 In Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten, ist die Angabe „Gutschrift“ zu ergänzen.  
 \*\* Siehe Erleichterungen für Kleinbetragsrechnungen gem. § 33 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungen (UStDV).  
 \*\*\* Im Falle der Anwendung von Sonderregelungen für Reiseleistungen (§25 UStG), der Differenzbesteuerung (§25a UStG) oder der Anwendung des Reverse Charge Verfahrens (§ 13b UStG) ist hierauf in der Rechnung hinzuweisen.  
 \*\*\*\* Im Falle der Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbaren Dienstleistung gem. § 3a Abs. 2 UStG ist neben der USt-ID des leistenden Unternehmers zusätzlich die USt-IdNr. des Leistungsempfängers anzugeben.

Quelle. Institut für Verwaltungswissenschaften, Vortrag Rainer, Sebastian: Einrichtung und Ausgestaltung eines kommunalen Tax Compliance Management Systems, Gelsenkirchen, gehalten am 07.03.2019.

**Anlage 6: Beispiel für eine Arbeitsplatz- und Aufgabenbeschreibung**

	<b>Aufgabenspektrum</b>	<b>Anteil</b>
...	...	...
<b>2.</b>	<b>Steuern</b>	<b>xx %</b>
2.1	Erstellen und Melden der Umsatzsteuervoranmeldungen	
2.2	Erstellen und Melden der Umsatzsteuerjahreserklärungen	
2.3	Zusammenfassende Meldung mit Stadtwerken GmbH und AÖR	
2.4	Klärung von Fragestellungen im Zusammenhang mit § 2b UStG	
2.5	Vorbereitung und Umsetzung des § 2b UStG	
2.6	Erstellen und Melden der Körperschaftsteuererklärung	
2.7	Erstellen und Melden der Gewerbesteuererklärung	
2.8	Kommunikation und Klärung mit dem Finanzamt und Behörden	
	<b>Summe des Aufgabenspektrums des Arbeitsplatzes</b>	<b>100%</b>

	<b>Aufgabenspektrum</b>	
...	...	...
<b>3.</b>	<b>Tax Compliance Management System (TCMS)</b>	<b>xx %</b>
3.1	Mitarbeiterinformation für die Fachbereiche	
3.2	Vorbereitung, Begleitung und Dokumentation einer adäquaten Datenzulieferung durch die Fachbereiche	
3.3	ständige Durchleuchtung aller Tätigkeiten der Stadt auf auf umsatzsteuerpflichtige Anteile	
3.4	Festlegung der steuerbefreiten Tätigkeiten	
3.5	Festlegung und laufende Überprüfung von Quoten/ Schlüsseln zur Aufteilung steuerlicher Leistungen pro unternehmerischer Tätigkeit	
3.6	Erstellung und Pflege von steuerlichen Risikoprofilen/ Riskobewertungen	
3.7	Festlegung und Organisation von steuerlichen Belangen in der FiBu-Software	
3.8	Steuererklärungen für die in Frage kommenden Steuern aus dem FiBu-Programm	
3.9	Steuererklärungen, die nicht aus der FiBu laufen (Bezug aus dem Ausland, Ausländersteuer bei Straßentheater u.a.)	
3.10	laufende Kommunikation mit den Fachbereichen und Durchsetzung steuerlicher Belange	
3.11	laufende Kommunikation und Abstimmung mit externen Behörden (FinA, Zoll, etc.)	
	<b>Summe des Aufgabenspektrums des Arbeitsplatzes</b>	<b>100%</b>

## **Anlage 7: Aufstellung Aufgaben eines Sachbearbeitungspostens im Bereich Steuern (Kommune als Steuerschuldner)**

Steuerdeklaration:

- Erstellung der (monatlichen) Umsatzsteuervoranmeldungen
- Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärungen
- Erstellung der quartalsweisen Steueranmeldungen für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 50a EStG
- Erstellung der jährlichen Körperschaft- und gegebenenfalls Gewerbesteuererklärungen für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art mitsamt den jeweils dazugehörigen Unterlagen zur Steuererklärung im Sinne des § 60 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, wie Steuerbilanz (E-Bilanz § 5b EStG), Gewinn- und Verlustrechnung, Einnahmeüberschussrechnung, Anlagenspiegel
- Erstellung von Steuerbescheinigungen im Sinne des § 27 KStG
- Prüfung der Steuerbescheide und gegebenenfalls Einlegung von Rechtsmitteln gegen Verwaltungsakte der Finanzverwaltung
- Begleitung von Betriebsprüfungen, das heißt, Auskunftserteilung und rechtliche Stellungnahme bei möglichen Prüfungsfeststellungen
- Prüfung von Auslandssachverhalten im Hinblick auf umsatzsteuerliche Sondertatbestände, wie Wechsel der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG und innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a UStG
- Proaktives Erkennen von steuerpflichtigen Tatbeständen, zum Beispiel neuer Betrieb gewerblicher Art
- Anfertigung von Berichtigungserklärungen gemäß § 153 AO
- Prüfung und/oder Fertigung von Spendenbescheinigungen
- Mitwirkung bei Fragen der kommunalen Buchungssystematik
- Mitwirkung bei Jahresabschlussbuchungen im kommunalen Haushalt

Beratung zu steuerlichen Angelegenheiten und Gestaltungsempfehlungen:

- fachliche Beratung und Unterstützung der übrigen Organisationseinheiten
- Fertigung von steuerlichen Gutachten, zum Beispiel für kommunale Umstrukturierungsvorgänge im „Konzern Stadt“
- Ausarbeitung und Beantragung von verbindlichen Auskünften

Fortbildung:

- Bereitschaft zur Fortbildung/Schulung der kommunalen Beschäftigten, zum Beispiel bei Neuerungen, die deren Fachgebiet berühren
- Erstellung von steuerlichen Arbeitshilfen
- Bereitschaft zur ständigen Weiterbildung

Die steuerlichen Pflichten ergeben sich aus den Einzelsteuergesetzen sowie aus der Abgabenordnung. Dazu gehören zum Beispiel

- Anmelde-/Erklärungspflichten
- Entrichtungspflichten
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten
- Mitwirkungs- und Auskunftspflichten
- auch: Prüfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten